

UNIVERSITÉ DE DIJON — FACULTÉ DE DROIT

L'Aménagement familial des Droits de Succession

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

*présentée et soutenue devant la Faculté de Droit de Dijon
le 29 Juin 1943, à 14 heures*

PAR

Jacques LAVIROTTE

MEMBRES DU JURY :

PRÉSIDENT : M. BLONDEL, *Professeur*

SUFFRAGANTS { M. DESSERTAUX, *Professeur*
M. GUITTON, *Professeur*

IMPRIMERIE MODERNE

Imprimeur

LANGRES

N° 31 2586

1943

**L'Aménagement familial
des
Droits de Succession**

L'Aménagement familial des Droits de Succession

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

*présentée et soutenue devant la Faculté de Droit de Dijon
le 29 Juin 1943, à 14 heures*

PAR

Jacques LAVIROTTE

MEMBRES DU JURY :

PRÉSIDENT : M. BLONDEL, *Professeur*

SUFFRAGANTS { M. DESSERTAUX, *Professeur*
M. GUITTON, *Professeur*

IMPRIMERIE MODERNE

Imprimeur

LANGRES

N° 31 2586

1943

Liste des Membres de la Faculté

MM.

- P. LOUIS-LUCAS, *Doyen*, Professeur de Droit civil.
M. DESSERTAUX, *Assesseur*, Professeur de Droit civil.
R. JAPIOT, Professeur de Droit commercial.
A. GUILLOIS, Professeur de Droit administratif.
P. HUGUENEY, Professeur de Droit criminel.
F. DUMONT, Professeur de Droit romain.
G. CHEVRIER, Professeur d'Histoire du Droit.
A. BLONDEL, Professeur de Droit international public.
J. PAOLI, Professeur de Droit romain.
G. BURDEAU, Professeur de Droit public.
A. MARCHAL, Professeur d'Economie politique.
J. FLOUR, Professeur de Droit civil.
H. GUITTON, Agrégé d'Economie politique.

Mlle

- M. FOURNIER, Chargée de Cours de Droit privé.

MM.

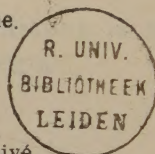
- P. TIMBAL, Chargé de Cours de Droit romain.
J. DUBERGE, Chargé de Cours d'Economie politique.

DOYEN HONORAIRE

M. A. GUILLOIS,

Secrétaire : M. H. VIAN.

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteurs.



A mon Père, à ma Mère.

INTRODUCTION

Une brève étude des droits de succession depuis la loi du 22 frimaire an VII, révèle une évolution très nette de leur caractère. D'une taxe au sens technique du mot, on est passé à un véritable impôt sur le capital, perçu à l'occasion de sa transmission par décès, nuancé bientôt de personnalité. Avec le régime de l'Etat Français, s'affirme nettement un caractère extra fiscal : on se sert de l'impôt successoral comme instrument de politique nataliste.

Depuis sa création en l'an VII et pendant tout le xix^e siècle, les droits de succession n'étaient qu'une taxe modique, considérée comme le prix des services rendus par l'Etat, en protégeant la transmission des biens par décès. Déjà sous l'ancien régime, le centième denier, lors de son organisation par l'édit de 1703, fut présenté comme le salaire de l'insinuation.

L'Etat, garant de la propriété privée, assure aux particuliers la conservation des biens qui leur adviennent par les lois de l'hérédité ou par testament. Il est juste qu'il exige, en contre partie de ses services, une rémunération. C'est la conception de Leroy-Beaulieu : « l'Etat est le garant de toutes les transactions sociales : c'est grâce à son appui, à sa police, à ses tribunaux, que les propriétés peuvent passer avec sécurité du père mourant au fils survivant. Il est donc naturel que l'Etat prélève, sur le montant des transactions, une redevance qui équivaut à une prime d'assurance. Cette redevance

est le prix d'un service rendu, d'un service de premier ordre que l'Etat est seul capable de rendre. Les héritiers lui paient sa garantie et le concours éventuel qu'il leur prêtera, si l'on venait à les troubler dans la jouissance de l'héritage » (1).

Une taxe sur les successions « coût de service », déterminée par ces seules dépenses, ne peut être que fort légère, et c'est bien l'aspect que présentaient jusqu'en 1901 les droits de mutation à cause de mort. La loi de 1901 fut le point de départ de la conception nouvelle de l'impôt successoral. A la proportionnalité des tarifs, on substitue la progressivité, celle-ci d'abord modérée, devant atteindre par la suite et principalement en temps de crise financière, des taux énormes, à tel point que cet impôt, au lieu de viser seulement le simple fait de la mutation des biens, s'en prend désormais à la fortune acquise. L'Etat se trouve encouragé à frapper les successions d'autant plus facilement que la légitimité du droit de propriété sur les biens recueillis par héritage devient plus discutée. Enfin l'impôt successoral présente certaines qualités dont le fisc sait bien se souvenir lorsqu'il s'agit d'accroître les ressources budgétaires.

Tout d'abord, il est une des rares contributions pour laquelle le problème de l'incidence ne se pose pas. Par là il faut entendre « un phénomène par lequel une personne à qui le fisc réclame le montant de l'impôt, le déverse sur un tiers, qui, peut-être, parviendra à son tour à en transmettre la charge à autrui, de sorte que le contribuable légalement désigné se borne à faire l'avance de l'impôt et se rembourse sur d'autres personnes, ignorées du fisc, qui le supporteront définitivement » (2).

(1) FAUL LEROY-BEAULIEU : *Traité de la Science des Finances*, 8^e édition, T. II, p. 636.

(2) ALLIX : *Traité élémentaire de Science des Finances*, 1931, p. 567.

Pour les droits de succession, rien de tel ne se produit. Ce sont les héritiers, légataires ou donataires qui les acquittent et en supportent le poids. Aussi le législateur peut en modifier les tarifs, selon ses besoins et la qualité des successibles, avec assez de liberté, puisqu'il n'a pas la crainte de voir la charge définitive de cet impôt retomber sur d'autres personnes que les héritiers.

En second lieu, la principale qualité des droits de succession, c'est leur grand rendement, ce qui fait qu'ils ont acquis à l'heure actuelle une place importante dans les ressources fiscales de beaucoup d'Etats modernes. Cela tient à la faible quotité des frais de leur recouvrement (1), à toutes les mesures que le législateur a établies peu à peu, pour que soit connue la quasi totalité de la fortune du de cujus. Notons dans cet ordre d'idées, les déclarations de comptes joints (art. 7, loi du 31 mars 1903), les règles concernant l'ouverture des coffres-forts (art. 258 et suivants du code de l'Enregistrement), la présomption de propriété des valeurs mobilières (art. 67 du Code de l'Enregistrement), la mise au nominatif ou le dépôt obligatoire dans un établissement de crédit agréé, si elles sont au porteur, des valeurs mobilières (loi du 3 février 1943, J. O. 20 février 1943).

Le grand rendement de l'impôt successoral réside surtout dans ce fait que le fisc bénéficie d'un avantage psychologique. Il frappe le contribuable à un moment où celui-ci est disposé, sans trop mauvaise grâce, à déboursier une partie du revenu accidentel et parfois inespéré qu'est l'héritage. Il ne se fait donc pas scrupule d'augmenter son prélèvement

(1) Dans un impôt successoral bien organisé, les frais de recouvrement ne dépassent pas normalement 2 %, en faisant ainsi une des contributions les moins onéreuses pour le Trésor.

puisqu'il sait que l'héritier n'a pas l'impression de débours une somme d'argent de ses deniers propres, mais seulement de limiter son enrichissement.

Tout cela contribue à conférer un caractère purement fiscal à l'impôt successoral, pourvoyeur du trésor. Et l'ancienne taxe d'enregistrement du XIX^e siècle, devient un véritable impôt sur le capital, acquitté non pas sur le revenu qui n'y suffirait pas, mais sur le capital lui-même.

Le législateur ne pouvait pas indéfiniment élever les taux des droits perçus, sans détruire le capital proprement dit, ou, tout au moins, l'empêcher de s'accroître. Adam Smith avait déjà fait allusion à cet inconvénient (1). Ce fut également l'opinion d'autres économistes comme Ricardo, Jean-Baptiste Say et Paul Leroy-Beaulieu.

Aussi il parut indispensable aux pouvoirs publics, en présence de l'augmentation déraisonnée des droits, des fixer des limites que le fisc ne pourrait plus dépasser et de compenser ses exigences démesurées par une série d'atténuations susceptibles de les adapter aux besoins de l'équité. Beaucoup d'auteurs ont estimé, et avec juste raison, que les droits de succession devraient être liquidés, *intuitu personae*, eu égard à la situation de famille du de cujus et à celle des successeurs. C'est à ce propos que M. Lacombe déclarait à la Chambre des Députés, en 1898, lors de la discussion du budget : « la réforme fiscale ne doit pas avoir seulement une portée financière, elle doit viser plus haut. Il est temps de détourner les lois fiscales du but qu'elles semblent s'être donné, d'être toujours dirigées contre les familles nombreuses. Les droits d'enregistrement et de mutation sont légers

(1) « L'impôt sur les successions diminue les fonds destinés au maintien du travail producteur (*Wealth of Nations*, Livre V, chap. II).

aux familles n'ayant qu'un enfant, tandis qu'ils sont cinq, six fois plus lourds lorsqu'il y a de nombreux enfants. C'est pour cela qu'il est nécessaire d'aborder résolument le problème fiscal ».

La réforme de 1917, en se rendant à ces considérations, introduisit, d'une façon encore timide, le principe de la personnalité des droits de mutation. Ceux-ci étaient jusque là, purement objectifs, abstraction faite de la progressivité des taux, qui était une bien maigre concession à la personnalité.

Désormais, pour la liquidation des droits, on tiendra compte des charges de famille par tout un système de dégrèvements, réductions de droits, déductions sur l'actif, variations de tarifs, ces aménagements étant présentés comme compensant les lourds sacrifices qui pèsent sur les familles nombreuses. Evidemment, ces largesses du législateur vont de pair avec des augmentations de droits, principalement à l'encontre des collatéraux et des non parents. Ce qu'il consent à abandonner d'un côté, le fisc le récupère de l'autre.

Certains ont voulu voir dans ces dégrèvements l'amorce d'une politique nataliste, particulièrement désirable à une époque où, à la diminution du nombre des naissances, venait encore s'ajouter la terrible saignée de la guerre de 1914. Mais à y regarder de près, les allègements fiscaux étaient beaucoup trop faibles pour prétendre viser avec efficacité ce but. Le caractère purement fiscal de l'impôt successoral était toujours prédominant.

Il faut attendre le Code de la Famille (Décret-loi du 29 juillet 1939. J. O. 30 juillet 1939) et surtout l'avènement de l'Etat français pour que se greffe, sans équivoque, sur le but fiscal des droits de succession, un but extra fiscal, favoriser la natalité.

L'Etat a besoin de citoyens et de soldats, et il ne les aura que si la famille lui donne des enfants. Et, pour que la famille ait des enfants, il est nécessaire de lui accorder les moyens de légitime secours qui puissent l'amener à en accepter la charge. Il ne faut pas qu'une naissance soit une cause de gêne dans un ménage, mais qu'elle ouvre au contraire, une ère de joie que l'on désire bientôt voir se renouveler.

Or, s'il sévit actuellement une crise de naissances, une des principales causes doit en être recherchée dans la limitation volontaire du nombre des enfants, fondée le plus souvent sur des motifs d'ordre matériel. Si l'on n'a pas d'enfants, ou si l'on en a peu, c'est dans la majorité des cas parce que se marier est avoir des enfants coûte cher, et que la famille ne reçoit pas les encouragements et les mesures de justice qu'il serait légitime de lui accorder.

C'est contre cet état de choses qu'il faut lutter.

Le nouvel Etat, en inscrivant dans sa devise le mot « Famille » a effectivement voulu lui redonner dans nos institutions une place qu'elle n'aurait jamais dû perdre (1). En conformité avec les directives incluses dans l'exposé des motifs de la loi constitutionnelle du 10 juillet 1940, invitant le gouvernement à « favoriser les institutions propres à développer la natalité et à protéger la famille », l'Etat français a édicté une législation familiale, prolongement de celle amorcée par le Code de la famille. Au point de vue politique, la famille devient une réalité qui participe à la conduite de l'Etat. Elle a sa place au sein du gouvernement, par la création d'un Secrétariat d'Etat à la Santé et à la Famille (loi du 12 avril 1941 modifiée par la loi n° 189 du 26 mars 1943), assisté d'un Comité consultatif de la famille française (loi du 5 juin 1941,

(1) Voir messages du Maréchal, 13 août 1940-25 mai 1941.

DD. 6 juin et 31 décembre 1941) et d'un Commissariat général à la famille (loi du 7 septembre 1941 modifiée par la loi du 26 mars 1943).

Sur le plan économique, social et moral, la protection de la famille s'est accrue (Loi du 8 octobre 1940 relative à l'embauchage des pères de famille ; Loi du 11 octobre 1940 sur le règlement du travail féminin ; Loi du 29 mars 1941 sur l'allocation de salaire unique ; Lois des 22 juillet, 24 août, 6 novembre 1940 portant répression des fléaux anti-familiaux, l'alcoolisme et la prostitution ; Loi du 22 avril 1941 sur le divorce (1).

Dans le domaine fiscal, le législateur a accentué les avantages antérieurement accordés. Ce sont les modifications du régime des droits de succession, édictées par les Lois des 9 novembre 1940 et 24 octobre 1942, respectivement parues aux « Journal Officiel » des 10 décembre 1940 et 6 janvier 1943, qui retiendront notre attention.

Les exonérations fiscales consenties visent d'abord à rétablir une stricte égalité au profit des familles nombreuses. Il ne faut pas que le célibataire et celui qui n'a pas d'enfants soient injustement favorisés.

Mais, elles ont également un but nataliste, elles cherchent à créer une certaine inégalité au profit de ces mêmes familles, inégalité fiscale suffisante pour prendre le caractère d'une sorte de prime à la natalité, qui, dans l'esprit du législateur, devra pousser les citoyens à augmenter leur progéniture.

Le fait de vouloir se servir des droits de mutation à cause de mort comme instrument de politique démographique, apparaît assez nettement lorsque l'on considère les majo-

(1) BURDEAU : *Cours de Droit constitutionnel*, 1942.

rations de droits dont sont frappés les célibataires, veufs, divorcés, mariés, sans enfants. Leur but principal est d'abord de compenser les impôts et les charges de toute nature qui grèvent les patrimoines des familles nombreuses. Mais le législateur n'aurait-il pas forcé l'importance de ces surtaxes, voulant par là désapprouver chez ces personnes le fait de manquer au devoir social de fonder une famille. Certains y voient même une sorte de pénalité (1). Toute cette législation à caractère nataliste n'est pas une conception particulière au droit fiscal français. Le législateur français au contraire, s'est inspiré des dispositions en vigueur en Italie (Décret royal du 20 août 1923 ; Loi du 30 décembre 1923, n° 3.270 ; Décret-loi du 30 avril 1930, n° 431).

Le gouvernement fasciste, désireux de développer la natalité italienne, est le premier qui ait adopté un régime familial des droits de succession, rompant en cela avec les directives universelles de l'époque en matière d'impôt successoral.

Dans l'étude qui fait l'objet de cette thèse, nous nous proposons précisément d'examiner l'ensemble des dégrèvements, qualifiés par nous d'aménagement familiaux, que le législateur a consentis aux familles nombreuses, en matière d'impôt successoral. Ils ont pour but de tenir compte de la situation de famille du de cujus et des successeurs, du nombre d'enfants de l'un ou des autres et ne visent ainsi que le groupe familial au sens strict, le « nucléo famigliare » de la législation italienne.

La variation des tarifs successoraux suivant le degré de parenté qui unit le défunt aux héritiers, que certains ont pu qualifier d'aménagement familial, n'en est pas un dans le

(1) Le terme de pénalité a d'ailleurs été employé à plusieurs reprises par l'administration de l'Enregistrement dans ses circulaires (instruction n° 3581).

sens que nous l'entendons. Elle vise en effet, tout le cercle familial composé des descendants d'un ancêtre commun et n'obéit à aucune des considérations, qui, comme nous le verrons plus en détail, ont incité les pouvoirs publics à accorder des allègements fiscaux des droits de mutation.

Disons que c'est une technique en vigueur dans les législations fiscales de tous les états modernes, considérée comme inhérente à l'imposition des successions. Les tarifs souvent élevés pour les parents éloignés et les étrangers vont en diminuant lorsqu'il s'agit de parts recueillies par les parents en ligne directe ou par le conjoint survivant.

En général, on justifie l'influence du degré de parenté sur les tarifs des droits de succession, par la réalité des sentiments familiaux qui sont encore assez forts pour jouer un rôle en cette matière. Les enfants se considèrent souvent comme copropriétaires des biens de leurs auteurs dont ils hériteront un jour. Souvent même ils ont participé à la formation de ces biens. L'héritage est pour eux un revenu attendu, pour un collatéral ou un non parent c'est un gain, de fortune.

On a fait valoir aussi un argument tiré de la faculté contributive des héritiers. Les enfants, à la mort de leurs parents perdent un soutien économique ; ils peuvent parfois tomber dans une situation critique. Leur capacité de paiement se trouve amoindrie et les droits frappant les biens par eux ainsi recueillis, doivent être moins lourds que ceux payés par des parents éloignés, dont les facultés sont au contraire réellement augmentées.

D'autres justifications ont en outre été présentées.

Quoiqu'il en soit, on doit voir dans la technique de la variation des tarifs suivant les liens plus ou moins forts qui unissent le de cujus aux successibles, une règle d'opportunité

législative, le sentiment populaire trouvant équitable une imposition moins rigoureuse pour les proches parents que pour les collatéraux. Des considérations de justice fiscale ou de compensation de charges ne peuvent y trouver place.

Pour des raisons identiques, nous ne classons pas comme aménagement familial, la variation suivant la parenté des maxima de perception des droits de mutation, qui obéit aux mêmes considérations que la variation des tarifs.

Notre sujet ainsi délimité, nous le diviserons en quatre chapitres.

Il sera particulièrement intéressant de rechercher dans le détail, quels sont les mobiles qui ont poussé les pouvoirs publics à établir des dégrèvements en faveur de la famille. Raisons de justice fiscale et d'équité, nécessité d'enrayer la dépopulation, autant de points que nous essaierons de mettre en lumière dans un premier chapitre.

Nous passerons ensuite à l'étude des diverses personnes que le législateur retient pour la détermination des aménagements. Les familles nombreuses peuvent en effet comprendre des enfants dont les filiations sont différentes, légitime, naturelle, adoptive, etc. L'Enregistrement fait-il des discriminations ?

Le commentaire des avantages accordés à l'héritier en considération, soit de la famille du de cujus, soit de la sienne propre, (déductions sur l'actif successoral, tarifs différents, réductions des droits et de la surtaxe à l'encontre des successibles sans enfants, constituera le troisième chapitre.

Dans un appendice, nous nous proposons de donner quelques renseignements sur la place jouée par la famille, dans l'établissement du système fiscal des successions en droit comparé. Cette étude sera assez courte, plutôt par carence d'aménagements familiaux que faute de documents.

CHAPITRE PREMIER

Les raisons qui justifient un aménagement familial des droits de succession

Les difficultés financières de l'après-guerre ayant amené une augmentation considérable des charges fiscales, au-delà de toute limite prévisible, il devenait de toute nécessité de réserver un régime particulier aux familles nombreuses, surtout lorsqu'on songe au rôle joué par le fisc dans la vie du contribuable, et à la part considérable qu'il prélève sur les fortunes privées. Si une attitude purement objective, ignorante des charges qui pèsent sur le groupe familial, a été celle du fisc pendant de nombreuses années, cela pouvait encore se comprendre, bien que ce fut cependant une injustice, tant que le poids des impôts restait dans des limites modérées. On préférait l'application d'une technique simple à l'introduction de mesures spéciales à certaines catégories de contribuables, et qui sont de nature à nuire à la clarté de la législation.

Mais l'égalité numérique consistant à prélever la même somme sur le chef de famille que sur le célibataire, constituait une réelle injustice lorsque le taux des impôts devint excessif. On a pensé alors qu'il était légitime d'accorder aux contribuables particulièrement grevés par les impôts de consommation, et assumant des charges supplémentaires, un régime de faveur en ce qui concerne les impôts susceptibles de donner lieu à l'application de ce procédé : il en est ainsi pour les prélèvements qui mettent les contribuables en contact avec le fisc, où, par conséquent, celui-ci peut les individualiser. C'est notamment le cas des droits successoraux.

Payés par l'héritier sur la fortune du de cujus, ils peuvent tenir compte de la qualité de ces deux personnes et de toutes les circonstances qui les mettent, lorsqu'elles sont chargées de famille, dans une situation désavantageuse par rapport aux célibataires et individus sans postérité. Etabli sur ces bases, l'impôt revêt un caractère de double personnalité qui peut rétablir autant que possible, entre les contribuables, un équilibre faussé par une inégale répartition des charges.

L'impôt successoral est par ailleurs en relation avec le mouvement de la population, et certains le rendent responsable, en partie, de la baisse de la natalité qui sévit dans certaines nations et particulièrement en France. De là à s'en servir, par réaction, comme prime à la natalité, il n'y a qu'un pas que le législateur a franchi. En effet, si les droits de succession excessifs contribuent à ralentir les naissances, à contrario, ils doivent les encourager s'ils sont faibles et bien aménagés à l'égard des familles nombreuses.

Ce sont ces idées, à la base de l'aménagement familial de l'impôt successoral, que nous allons étudier plus en détail ici.

SECTION I. — RAISONS TIREES DE PRINCIPES DE JUSTICE FISCALE ET DE L'EQUITE

Selon les principes de justice fiscale et d'équité, une juste distribution doit présider à l'établissement des charges fiscales, de façon que chaque contribuable soit frappé selon ses moyens. Il ne faut pas, en outre, que des circonstances particulières, inhérentes à la constitution et à l'importance de la famille, viennent fausser cette répartition, soit en accroissant la fiscalité, soit en augmentant les occasions qui mettent le citoyen en contact avec le fisc. On a dit également que pour frapper plus faiblement, l'impôt successoral ne devrait pas frapper les biens dont parents et enfants sont en quelque sorte les copropriétaires de leur vivant.

§ I. — Proportionnalité de l'impôt aux facultés contributives

La justice fiscale enseigne que l'impôt doit frapper chaque contribuable d'après ses facultés contributives (1), c'est-à-dire, d'après la capacité qu'il possède de subvenir aux charges publiques. Mais ces facultés, comment les mesurer ? Par les ressources, à coup sûr, mais en même temps, par les besoins, par les charges, parmi lesquelles les plus importantes, celles qui créent le plus d'inégalité, sont certainement les charges résultant de ces situations de famille dont on connaît la diversité. « Il est étrange, dit M. Landry, que pendant si longtemps, dans cette époque contemporaine où s'est manifestée avec tant de force, et de tant de manières, la tendance

(1) La déclaration des droits de l'homme de 1789, dans son article 13, a posé le principe que chacun doit contribuer aux dépenses publiques « en raison de ses facultés ».

à supprimer ou du moins à atténuer les inégalités, on ait négligé de considérer l'inégalité dont il s'agit, dans une matière comme la matière fiscale » (1).

C'est pourquoi, plus les besoins sont importants et plus faible doit être la fiscalité.

Souvent avec un même revenu qui lui suffirait amplement s'il était seul, le père de famille doit entretenir sa femme et ses enfants. Il est donc légitime que le fisc ne s'attaque pas trop à lui. D'ailleurs, comme l'a dit M. le docteur Bertillon, le fait d'élever un enfant est une des formes de l'impôt, et le chef de famille ne doit pas être trop frappé pécuniairement sous peine de payer deux fois son tribut. Tous ceux qui volontairement assument le fardeau d'une nombreuse postérité, malgré les difficultés présentes, ont droit à la sollicitude des pouvoirs publics et à la reconnaissance de la nation.

Pour le célibataire au contraire, l'impôt doit augmenter, car ses besoins étant faibles, sa capacité contributive est en hausse. Ce qu'il économise en n'assumant pas la charge d'une famille, le fisc doit le lui prendre. Il rétablira ainsi une égalité entre les personnes qui ont des enfants et celles qui n'en n'ont point. Le fait de manquer à son devoir social ne doit pas procurer un bénéfice.

Ces idées sont à l'origine de l'introduction dans les législations des impôts sur le revenu et des droits de succession, des réductions pour charges de famille et des surtaxes à l'encontre des célibataires et des personnes sans enfants.

Le fisc doit tenir compte de besoins du contribuable quelle que soit la nature des biens qu'il s'agit d'imposer, revenus ou fortune acquise. Il est vraisemblable en effet, que le père

(1) A. LANDRY : *La démographie française*, Publication de l'Alliance Nationale contre la dépopulation, p. 73.

de famille n'utilisera pas l'héritage recueilli comme le ferait le célibataire. Il essaiera d'accroître le bien être, de faire régner une vie plus facile à son foyer, il pourra mieux établir ses enfants. D'une façon générale, une succession procure moins de superflu au chef de famille qu'au célibataire.

Pour le premier, elle réalise une amélioration des conditions de vie, pour le second, elle augmente la source de revenus déjà suffisants, elle accroît les plaisirs. Il est donc légitime que le fisc accable moins ce revenu irrégulier, spasmodique, de hasard (1) qu'est l'héritage, lorsqu'il est recueilli par une famille nombreuse, et qu'il le surtaxe quand ce ne sont que des personnes sans enfants qui en profitent. C'est de cette façon que se réalisera l'égalité fiscale, si non le système d'impôt procurerait une prime au célibat et c'est pourquoi actuellement, pour tenir compte de l'importance de la famille des successibles et par là, de leurs facultés contributives, le législateur a établi des réductions sur les droits de succession dont ceux-ci sont redevables au fisc.

La même idée de compensation des charges de famille assumées par le défunt se retrouve dans la taxe successorale, dont le taux variait suivant le nombre d'enfants laissés par le de cujus, et les déductions sur l'actif héréditaire.

Ces aménagements ont été également motivés par une compensation particulière, celle de la progressivité à rebours des impôts de consommation. Sans doute, les dépenses d'un individu se proportionnent-elles à peu près à sa situation de fortune, et les taxes générales de consommation peuvent être assez justes, si on en fait varier le taux suivant que le produit taxé est nécessaire ou superflu ; mais la consommation d'un produit déterminé n'est pas forcément en relation avec la

(1) SELIGMAN : *Essais sur l'impôt*, T. I, p. 210.

situation de fortune du consommateur. Il y a un minimum au-dessous duquel on ne peut guère faire descendre la consommation des denrées de première nécessité, et ce minimum varie avec les charges de famille du contribuable. Il est bien évident qu'à égalité de niveau de vie, un célibataire paie moins d'impôts de consommation qu'un père de famille qui a plusieurs enfants à nourrir.

Ainsi, les contributions indirectes pèsent-elles lourdement sur les individus chargés de famille et constituent une véritable surtaxe contraire au principe de la péréquation des charges fiscales (1). L'impôt successoral est à même de rendre aux contribuables ce qu'ils ont trop donné : les réductions de droits dédommagent l'héritier, les déductions sur l'actif dédommagent post mortem le défunt, parce qu'il sera payé moins d'impôts sur sa succession.

§ 2. — **Compensation des frais de liquidation et de partage**

Lorsqu'une succession est recueillie par plusieurs héritiers, en l'occurrence par les enfants du de cujus, les frais de liquidation et de partage accroissent d'autant le prélèvement opéré par le fisc, si bien qu'en définitive les sommes totales à déboursier, taxes d'enregistrement, droits de mutation, honoraires d'hommes d'affaires, frais divers, sont beaucoup plus fortes que si le défunt n'avait eu qu'un enfant unique. Les partages de succession donnent lieu à des complications et formalités très onéreuses et qui le sont d'autant plus que le nombre des copartageants est plus grand. A mesure que ce nombre s'élève il y a plus de chances que certains héritiers soient mineurs ou absents et que des désaccords surgis-

(1) Bertrand NOGARO : *La surtaxe sur les familles nombreuses*, 1920.

sent : il y a en conséquence plus de chances également, pour qu'il faille observer les formes légales destinées à sauvegarder les droits de chacun.

D'autre part, pour former un grand nombre de lots, il est indispensable que l'actif successoral soit commodément partageable. Or, il n'en est pas toujours ainsi. Bien souvent le gros de la fortune du défunt est constitué d'immeubles, propriétés rurales, exploitations commerciales ou industrielles qui ne peuvent comporter qu'une attribution unique. Il faudra donc vendre et c'est là une nouvelle source de frais.

Nous avons recherché ce que toutes ces dépenses pouvaient comporter : En général il y aura lieu d'engager les débours suivants :

1° Procès verbaux d'apposition et de levée de scellés (50 francs d'enregistrement par vacation).

2° Inventaire notarié en plusieurs vacations. Actuellement il faut compter 50 francs d'enregistrement par vacation, plus honoraires et frais du timbre de la minute et des expéditions divers du notaire.

3° Partage ou liquidation notariée. Le droit d'enregistrement est de 0,50 % sur l'actif net partagé et de 15 % sur les soultes immobilières, droits de timbre, honoraires et frais du notaire en sus.

Remarquons que ces frais se trouvent sensiblement augmentés si l'existence d'enfants mineurs nécessite l'intervention du Tribunal et le ministère des avoués. Il y a lieu d'ajouter en effet, la taxe judiciaire de 0,55 % sur le montant de l'actif partageable ainsi que les frais judiciaires d'importance variable.

4° Licitatation soit entre parties, soit entre étrangers. La taxe immobilière est de 15 % sur le prix des parts acquises,

sans compter s'il y a lieu la taxe à la première mutation de 4 %.

Ajoutons bien évidemment les frais et honoraires des officiers ministériels appelés à participer à l'opération.

Toutes ces dépenses supplémentaires augmentent sensiblement les droits de mutation déjà si élevés en eux-mêmes.

Si le législateur n'organisait pas un régime différent permettant de tenir compte du nombre d'enfants du de cujus (déduction sur l'actif successoral, tarifs de droits spéciaux), on arriverait à ce résultat paradoxal que la succession serait amputée beaucoup plus en étant dévolue à plusieurs enfants, que si elle était recueillie par un fils unique.

On nous dira peut-être qu'il serait plus simple de ramener les frais de liquidation et de partage à un taux plus modéré. Nous estimons pour notre part, qu'il est préférable d'établir un régime de faveur suivant le nombre d'enfants du défunt, qui, en même temps qu'il atténue tous les inconvénients dont nous venons de parler, peut, dans une certaine mesure, constituer un moyen de favoriser la natalité. On atteint ainsi un double but.

§ 3. — Fréquence des droits de mutation par décès

On remarquera aisément que les familles nombreuses ont de grandes chances d'avoir à acquitter plusieurs fois les droits de mutation, car des décès successifs sont plus sujets à se produire dans son sein (1).

En effet, si une mort survient parmi les enfants du défunt,

(1) Voir Docteur BERTILLON : *Le problème de la dépopulation*. Revue politique et parlementaire, 1897, T. XII, p. 531.

Voir également l'Interpellation de M. Landry à la Chambre des Députés, lors du vote de la loi de 1917. *Journal Officiel*, Chambre 1917, Documents parlementaires, Annexe 4025, p. 1787.

ses frères et sœurs devront payer sur les mêmes biens, déjà antérieurement frappés, l'impôt successoral.

« Que l'un des orphelins vienne à mourir, explique M. Landry, (le cas est d'autant plus fréquent qu'ils sont plus nombreux) ses frères et sœurs auront à acquitter de nouveaux droits de succession. A ce redoublement de charges, y-a-t-il un droit compensateur établi aux dépens du fils unique ? Non, il n'y en a pas. En toute occasion, le fisc accable les familles nombreuses et ménage les familles malthusiennes ».

Nous pourrions citer à ce sujet quelques exemples empruntés à l'étude approfondie de M. Mathieu, directeur de l'Enregistrement, qui révèlent le résultat funeste du régime fiscal des successions au sein des familles nombreuses (1).

Voici l'un des plus saisissants :

Une famille comptait plusieurs enfants en bas âge ; l'un d'eux meurt, il n'avait que quelques jours et sa mère était morte en le mettant au monde. De son vivant, cet enfant se trouvait nanti d'une part indivise dans l'héritage maternel. Après sa mort, sa succession était recueillie pour partie par le père survivant et pour partie par les frères et sœurs. Il était dû au trésor des droits de mutation par décès en ligne directe par le père, et en ligne collatérale par les frères et sœurs.

Un autre enfant vint à mourir, puis un autre encore.

De nouveaux droits furent perçus, et chaque fois, l'Enregistrement tenait compte, dans la liquidation, que le second enfant décédé avait transmis, outre sa part dans la succession de sa mère, celle dont il avait hérité de son frère et que le troisième enfant défunt avait ainsi fait trois héritages dont la réunion devait être soumise à l'impôt.

(1) MATHIEU : *Réforme sociale*, 1890, T. II, p. 563.

On voit que cette famille avait eu le tort de donner par sa fécondité, trop de prise à la mort et aux droits de succession en ligne collatérale. L'enrichissement, cause des droits de mutation, a consisté en réalité à ruiner le patrimoine familial. Il est vrai, objectera-t-on, qu'il y a trois enfants de moins pour le partager.

Cet exemple entre cent autres, illustre d'une façon frappante le danger que l'impôt successoral fait courir aux familles nombreuses. Il ne suffit pas de le constater, il faut y remédier en exonérant, dans une certaine mesure, les successions recueillies par de nombreux enfants.

Il serait même souhaitable, pour éviter les effets regrettables de la fréquence de l'impôt successoral dans les familles nombreuses, que le législateur s'inspirât des principes appliqués en pareilles circonstances en Allemagne et en Grande-Bretagne.

Pour permettre au patrimoine familial de se reconstituer entre deux droits de succession, le législateur allemand a prévu l'exemption totale de l'impôt, lorsque dans les cinq ans qui ont précédé la nouvelle transmission, les biens recueillis ont déjà fait l'objet de droits de mutation. L'impôt est réduit de moitié lorsque le premier décès est antérieur de cinq ans, mais postérieur à dix ans.

En Grande-Bretagne les droits sont réduits de moitié lorsque le second décès se produit dans l'année qui suit la première mutation ; ils sont réduits de 40 % lorsque la mort survient dans les deux ans, de 30 % dans les trois ans, de 20 % dans les quatre ans, de 10 % dans les cinq ans.

Notons que la fréquence des décès successifs ou même simultanés s'est accrue depuis ces vingt dernières années, principalement à la suite de causes accidentelles. Il arrive en effet que plusieurs membres d'une même famille trouvent la

mort dans des catastrophes de chemin de fer ou accidents d'automobiles.

§ 4. — Communauté économique des biens de famille

Certaines personnes pensent que des allègements de l'impôt successoral, ou même sa suppression, s'imposent dans les transmissions entre parents et enfants pour éviter la dislocation de la famille.

Ils affirment leur point de vue sur ce fait que souvent les enfants coopèrent à l'administration des biens de leurs parents, dont ils hériteront un jour, à leur formation, à leur accroissement. Ceci serait particulièrement net à la campagne. Le père exploite le domaine avec l'aide de ses fils, celui-ci ne se bornant parfois qu'à diriger ces derniers dans leur travail. Il semble injuste alors de prélever par des droits de mutation élevés, une partie de ce patrimoine que les enfants ont amélioré ou agrandi par leur labeur, et qu'ils considèrent un peu comme leur propriété, à moins qu'il ne s'agisse de droits d'enregistrement au sens strict : « Leur droit, qui avant le décès de leurs parents existait à l'état potentiel, si on peut dire, se transforme en énergie actuelle et dynamique. A une sorte de propriété latente, gênée par la propriété efficiente du père, se substitue une propriété plus réelle et plus libre d'entraves » (1).

D'ailleurs, dit-on, pourquoi ne s'inspirerait-on pas du droit romain qui connaissait l'exemption de la *vicessima hereditatem* en faveur des héritiers siens, considérés comme copropriétaires des biens du vivant du *pater familias* (2).

(1) Vanden BOSSCHE (G.) : *L'impôt sur les successions en Angleterre, en France et en Belgique*, Louvain, 1900.

(2) SAUTEY (R.) : *La vicessima hereditatem*, Thèse Paris, 1893.

Pareillement, les héritiers du vassal en ligne directe n'avaient pas à payer les droits de relief (1).

Tout cela entraîne un relâchement du lien familial et contribue à la dépopulation des campagnes. En effet, au décès de leurs parents, la succession est partagée également entre les descendants, et les enfants qui ont quitté l'exploitation paternelle profitent ainsi du travail gratuit de ceux qui y sont restés. Cet état de choses incite ces derniers à désertier le domaine familial et à chercher en ville un métier où ils pourront jouir de l'intégralité du fruit de leur travail.

Le législateur ne s'est cependant pas inspiré de ces considérations lorsqu'il a édicté les aménagements familiaux de l'impôt successoral. C'est qu'à l'époque moderne, la collaboration des enfants avec leurs parents est beaucoup plus rare et ne se présente à peu près uniquement qu'à la campagne. D'autre part, des allègements de l'impôt ne pourraient que difficilement tenir compte du nombre des enfants qui ont effectivement participé à l'exploitation du domaine. Cette tâche doit être laissée à une législation spéciale et pas seulement fiscale. Des dispositions de ce genre existent d'ailleurs actuellement.

Quant à l'exemption complète de la ligne directe, elle a à peu près totalement disparu des législations modernes, sauf cependant l'exception de l'Italie. La majorité des successions étant dévolues en ligne directe, leur exonération se traduirait par une appréciable diminution du rendement de l'impôt successoral. Or, plus que jamais, les trésors publics ont besoin de ressources.

Le Législateur s'est occupé récemment de la situation des

(1) AUDÉ (P.) : *De l'impôt sur les mutations par décès*. Thèse Paris 1896.

jeunes ruraux qui participent à l'exploitation du domaine familial, dans certaines dispositions du Code de la Famille.

Pour parer à l'inconvénient du partage égal de la succession entre tous les descendants, le décret-loi du 29 juillet 1939, dans ses articles 63 à 74 donne la possibilité aux fils d'agriculteurs qui travaillent chez leurs parents, et ne sont rémunérés que par la nourriture et le logement, de se prévaloir, sous certaines conditions, d'un contrat de travail à salaire différé, leur permettant d'obtenir au décès de leurs auteurs, la rémunération de la collaboration qu'ils ont apporté, en exerçant un droit de créance sur leur succession. Il y a là, d'après l'étude publiée par M. Paul Esmein, dans la *Semaine juridique* de décembre 1939, non pas un véritable contrat de travail, mais plutôt une créance, créée d'autorité par la loi, en vue de maintenir la Famille paysanne à la terre.

Les dispositions d'ordre fiscal concernant le contrat de travail à salaire différé, établissent un régime de faveur pour la succession du bénéficiaire du contrat et pour celle de l'exploitant, chez qui le travail a été effectué. Il y a là un genre d'aménagement familial de l'impôt successoral.

En cas de décès du descendant qui a participé à l'exploitation du domaine paternel, la transmission à ses enfants de sa créance née du contrat de travail à salaire différé, est dispensée de tous droits de mutation par décès.

Enfin à la mort de l'exploitant, la dette résultant du contrat de travail à salaire différé est déduite de l'actif, et le législateur a considérablement simplifié les modes de preuve de l'existence de cette dette, (dérogation à l'article 62 du Code de l'Enregistrement).

De ces deux dispositions, il résulte une sensible diminution des droits d'enregistrement à percevoir sur la succession de l'exploitant, ou sur celle du descendant prédécédé. Cette exo-

nération n'est pas une faveur, elle est normale. Il ne doit pas être payé de droits sur des biens qui appartiennent à l'héritier d'une façon latente.

SECTION II. — RAISONS TIRÉES DE LA NÉCESSITÉ DE PRATIQUER UNE POLITIQUE NATALISTE

Personne n'ignore le danger que fait courir à la France la dénatalité. La situation démographique de notre pays est angoissante. La crise des naissances qui a commencé tôt ne fait qu'empirer, l'excédent des naissances sur les décès fait place depuis 1935 à un déficit qui va en s'accroissant. Il meurt plus de Français qu'il n'en vient au monde. Le nombre des naissances qui était de 1.006.000 en 1866, était tombé en 1941 à 493.000. Le tableau que nous reproduisons à la fin du chapitre est révélateur de la situation.

RESUME RETROSPECTIF

Population — Mariages — Naissances — Décès — Excédents

ANNÉES	POPULATION RÉSIDENTE évaluée au milieu de chaque année (mille)	MARIAGES (mille)	NAISSANCES (mille)	DÉCÈS (mille)	EXCÉDENT ou DÉFICIT des naissances (mille)
1856	36.190	284	952	837	115
1861	37.330	305	1.005	867	138
1866	38.080	304	1.006	885	121
1872	36.140	353	966	793	173
1876	36.830	291	967	834	133
1881	37.590	282	937	829	108
1886	38.230	283	913	860	53
1891	38.350	285	866	877	41
1896	38.520	290	866	772	94
1901	38.980	303	858	785	73
1906	33.270	306	807	780	27
1911	39.600	308	743	776	33
1921	39.240	456	812	693	119
1926	40.870	345	767	713	54
1931	41.860	327	734	679	55
1936	41.910	280	631	642	11
1937	41.950	274	617	629	12
1938	41.980	274	612	647	35
1939	41.980	258	614	643	29
1940	40.340 (1)	170	535	735	200
1941	38.000 (2)	217	493	660	167

(1) Pour 87 départements. Prisonniers non défalqués.

(2) Pour 87 départements. Prisonniers défalqués.

La science démographique, grâce aux progrès qu'elle a réalisés, permet une exploration plus pénétrante du passé ; elle sert aussi à mieux prospecter l'avenir. Il ne peut être question de prédire celui-ci, mais on peut le construire sur une base hypothétique. Les chiffres que nous donnons montrent que les perspectives futures n'ont rien d'encourageant (1).

En supposant que les facteurs démographiques fondamentaux, c'est-à-dire la mortalité et la natalité, fussent rester constants et se maintenir aux chiffres atteints en 1935, on a calculé qu'en 1985 le nombre des naissances descendrait de 638.000 à 488.000, les excédents de décès s'élèveraient de 20.000 à 207.000, la population descendrait de 41.000.000 à 34.000.000 d'habitants.

Dans une deuxième hypothèse, la supposition étant celle d'une baisse de la fécondité et de la mortalité se poursuivant au-delà de 1935, la première au rythme de la période 1930-1935, l'autre à celui de la période 1925-1935, on est conduit à prévoir que pour 1985 le nombre des naissances tomberait à 127.000, l'excédent des décès passerait à 429.000, la population descendrait à 29.500.000 habitants.

Ainsi, la France en entrant dans l'ère de la dépopulation est un pays qui meurt, à moins que des mesures radicales ne soient prises. Le dépeuplement engendre la déchéance. La puissance, la prospérité d'un pays sont fonction du nombre de ses enfants. Nous n'insistons pas sur les dangers d'ordre économique, social, moral et militaire qui sont la conséquence de la dépopulation. Disons seulement que si la France avait été peuplée comme son voisin de l'Est, nous ne connaîtrions peut-être pas les heures pénibles d'aujourd'hui.

(1) Statistiques établies par l'Alliance Nationale contre la Dépopulation.

Clémenceau était prophète lorsqu'il déclarait à la tribune du Sénat, en 1919 : « Le Traité de Versailles ne porte pas que la France s'engage à avoir beaucoup d'enfants, mais c'est la première chose qu'il aurait fallu y inscrire, car si la France renonce aux familles nombreuses, vous aurez beau mettre dans les traités les plus belles clauses que vous voudrez, vous aurez beau prendre tous les canons de l'Allemagne, vous aurez beau faire tout ce que vous voudrez, la France sera perdue par ce qu'il n'y aura plus assez de Français. Eh bien, c'est un malheur, un grand malheur, un acte de lâcheté... Je vous prie de vous mettre tous d'accord pour rechercher les moyens de légitime secours qui sont nécessaires pour amener le peuple français à accepter la charge de familles nombreuses ».

Les célibataires ont peut-être pour mission de prêcher pour la natalité, ils n'en reste pas moins vrai que la pensée de Clémenceau était exacte. Il faut des familles nombreuses pour que la France continue.

Familles nombreuses ne signifie pas seulement accroissement de population, c'est aussi synonyme de qualité. La quantité est un facteur de qualité, et ce principe reste vrai en démographie. Expliquons-nous : les enfants uniques, entourés de soins, idolâtrés de leurs parents, habitués, en l'absence de frères ou sœurs à ne rapporter tout qu'à eux, ne sont pas formés, le plus souvent pour affronter les difficultés de la vie. Ils constituent une génération de valeur sociale moindre que celle des familles nombreuses.

« Les enfants de nos familles, a dit Leroy-Beaulieu, qui n'en ont qu'un ou deux, entourés d'une tendresse amollissante, de soins débilitants, inclinés à une vie demi passive et sédentaire, n'ont qu'exceptionnellement l'esprit d'entreprise et d'aventure, l'endurance et la persévérance qui caractéri-

saient leurs ancêtres. La France tend de plus en plus à devenir un peuple de petits et de moyens rentiers, de fonctionnaires médiocres et routiniers, de paysans peu progressifs, et d'ouvriers qui dédaignent les travaux de luxe » (1).

Disons enfin que si la population faiblit, les chances de naissances d'hommes de valeur diminuent. Dans la revue *l'Education* de juin 1912, M. Henri Joly faisait cette remarque judicieuse : « si la règle universelle était de se contenter de deux enfants, nous n'aurions eu ni Montaigne, ni Descartes, ni le Cardinal de Richelieu, si on n'avait pas voulu dépasser trois, l'Italie n'aurait pas connu Michel Ange, ni l'Angleterre, Cromwell, ni la France, Napoléon. Il a fallu aller au-delà du quatrième pour avoir un Mozart comme pour avoir un Mirabeau. Franklin était au moins le quatorzième de sa famille ».

Les familles nombreuses sont donc pour un pays une nécessité vitale, et il importe par tous les moyens de les encourager, d'inciter les parents à accroître le nombre de leurs enfants.

Jules Simon disait, en parlant des moyens préconisés pour enrayer la dépopulation, qu'il fallait les employer tous pour être sûr de ne pas laisser échapper le bon. Pour être certains de faire œuvre utile, les pouvoirs publics doivent s'attaquer directement aux causes de la dénatalité et à toutes les causes de la dénatalité. Or, on a dit que l'exagération de l'impôt successoral avait une influence en cette matière ou pour ainsi dire, une part de responsabilité dans la restriction des naissances.

Des droits de succession élevés ont pour effet, dit-on, en restreignant la part héréditaire des enfants, d'inciter les

(1) LEROY-BEAULIEU : *Traité de la Science des Finances*.

parents à n'en avoir qu'un, afin qu'il se trouve, après avoir hérité d'eux, dans la meilleure situation possible. Cet état d'esprit est d'autant plus accentué que se développe le phénomène de la capillarité sociale : on veut pour ses enfants une situation, une fortune plus élevée que la sienne propre et pour cela, bien souvent, il n'en faut qu'un. « Nous ne voyons jamais, dit Sismondi, le grand propriétaire faire des fermiers de ses fils, ni celui-ci en faire des journaliers. Rien n'est plus rare que de rencontrer une famille qui ait consenti à passer volontairement à une condition inférieure » (1). Contre cette exagération de l'esprit de prévoyance, père du fils unique, le législateur a estimé qu'il pouvait lutter en aménageant sur des bases natalistes l'impôt successoral. Puisque des droits de succession élevés ont pour effet de restreindre les naissances, a-t-il pensé, il faut les assouplir par toute une série de dispositions : déductions sur l'actif, variation des tarifs, réduction des droits, majoration des droits, se concrétisant dans des avantages massifs, d'où il résultera comme une pénalisation pour les héritiers ou de cujus sans famille et une sorte de prime à la natalité en faveur de ceux qui ont des enfants. C'est à ces vues que répond l'ampleur des dégrèvements actuels.

Or, croit-on qu'ils peuvent avec efficacité inciter les parents à désirer une famille plus nombreuse ?

Voyons d'abord les aménagements qui s'inspirent de la situation de famille du défunt.

Soit en effet un père dont la fortune est de 1.000.000 de francs. S'il n'a qu'un enfant, celui-ci héritera du million, sous déduction des droits, soit 795.945 francs, ce qui constitue encore une belle succession. S'il a quatre enfants, avec

(1) SISMONDI : *Nouveaux principes d'Economie politique ou De la richesse dans ses rapports avec la population*, 1819.

la législation présente, il ne sera rien dû à l'Enregistrement. Chacun d'eux recueillera 250.000 francs. L'héritage est désormais bien réduit. Ainsi, malgré les gros avantages fiscaux, le fils unique qui paie cependant l'impôt successoral au tarif le plus élevé, est encore mieux pourvu que les enfants de famille nombreuses. Quoique fasse le législateur, il ne peut pas éviter les effets du partage : d'un côté il n'y a qu'une personne pour recueillir la succession, de l'autre il y en a quatre et chacun ne reçoit que le quart.

Si vraiment les pouvoirs publics voulaient influencer avantageusement sur la natalité par un aménagement des droits de succession, il devraient établir un impôt successoral tel qu'il n'y aurait aucun avantage à avoir un fils unique. C'était l'idée à la base de la proposition Bokanowski du 26 juin 1915 (1). Celle-ci accordait à l'Etat en qualité d'héritier et à titre de réserve, les portions réservataires des enfants légitimes qu'il manquait au de cujus, pour que sa famille ait atteint l'importance de celle jugée normale. De la sorte le fils unique ne pourrait pas recevoir plus que la part qui lui serait attribuée, s'il était en concours avec des frères et sœurs. M. Bokanowski voulait ainsi déjouer le calcul des personnes qui limitent volontairement leur postérité à un seul enfant, pour éviter le morcellement posthume de leur patrimoine.

Il n'est pas nécessaire d'insister beaucoup sur ce qu'avait d'exagéré cette proposition qui modifiait complètement les fondements de notre droit successoral, et, en instituant une véritable spoliation des fortunes privées, décourageait au plus haut point l'esprit d'initiative et d'épargne.

Reconnaissons cependant que cette conception de l'impôt

(1) J. O. Chambre 1915. Débats parlementaires, p. 985. Annexe 1062.

successoral constituait un moyen d'influer, avec quelque chance de succès, sur la natalité (1).

Dans l'état actuel des choses, il y aurait semble-t-il, plus à attendre des réductions de droits suivant la situation de famille des successibles, parce que ce sont les contribuables eux-mêmes qui en bénéficient. Cette influence serait peut être la plus prononcée principalement dans les hypothèses de ce genre : un individu père de famille et qui escompte un héritage, pourra désirer un enfant de plus, si celui-ci peut le faire jouir d'une exonération totale ou partielle des droits de mutation.

Quoi qu'il en soit, l'ampleur des aménagements familiaux présents obéit aux vues de politique démographique du législateur.

Puisque nous avons parlé de la famille normale, demandons-nous quelle est celle que le fisc considère comme telle. La loi du 24 octobre 1942 fait débiter les aménagements familiaux, abattements à la base, réduction des droits, qu'à partir de trois enfants. Le nombre de trois enfants constitue ainsi la famille type que tout Français devrait élever pour remplir son devoir social. C'était l'opinion du docteur Bertillon, les deux premiers enfants étant nécessaires pour remplacer les parents et le troisième n'est que la rançon des célibataires et des unions stériles. Les ménages n'en ayant que deux s'imposent des sacrifices insuffisants pour l'avenir de la nation ; ceux qui au contraire acceptent la charge de trois méritent la bienveillance de l'Etat.

Lors de l'institution de la taxe successorale, la loi de 1917

(1) Signalons également dans cet ordre d'idées, la proposition du docteur Bertillon en 1895. En vue de placer les enfants uniques dans la situation où ils se trouveraient s'ils avaient des frères, il proposait d'imposer de 50 %, les successions recueillies par un enfant, de 33 % s'il y a 2 enfants et ainsi de suite.

retint le chiffre de quatre enfants. M. Ch. Dumont fit observer, à la Commission du budget de la Chambre des Députés, qu'il ne fallait pas sanctionner l'opinion généralement admise, selon laquelle la famille de trois enfants constituerait la famille normale, alors que dans une France anémiée par les pertes cruelles de la guerre, il était nécessaire et indispensable de n'attacher de sollicitude qu'aux ménages de quatre enfants. On est revenu à l'heure présente, après plusieurs modifications, au chiffre de trois. Evidemment la situation démographique est plus mauvaise qu'en 1917 et une nouvelle guerre vient encore faire des ravages, mais le législateur a estimé qu'en se montrant trop exigeant, il irait à l'encontre du but qu'il se propose. Ce n'est pas tout d'espérer payer, dans un avenir plus ou moins proche, des droits faibles ou même inexistants sur une éventuelle succession, lorsqu'on aura eu un certain nombre d'enfants. Il n'y a là, au fond, qu'un avantage assez aléatoire, le principal est encore d'avoir présentement assez de ressources pour pouvoir les élever.

Le chiffre de trois enfants est d'ailleurs celui reconnu nécessaire par un organisme qualifié, comme l'Alliance Nationale contre la Dépopulation. Empruntons à l'ouvrage de M. Landry, Vice-Président de l'Alliance Nationale, *La Démographie Française*, ces quelques lignes :

« Que s'agit-il d'obtenir ? à tout le moins que le remplacement des générations soit assuré. Pour que ce résultat minimum soit atteint, combien faudra-t-il que mettent d'enfants au monde les femmes à qui il sera donné de vivre jusqu'à l'âge de la procréation ? Si toutes les femmes devaient arriver jusque-là, il suffirait que chacune eût en moyenne une fille ou 2,035 enfants. Comme il en est qui mourront prématurément, il faut, d'après les dernières données, majorer les chiffres de 15 %, ce qui donne 1,15 et 2,34. Veut-on faire

le même calcul pour les seules femmes mariées ? On devra alors tenir compte de la moindre fécondité des femmes non mariées. De la sorte il faudra aller un peu plus loin, soit à des chiffres tels que 1,28 et 2,61. Après quoi il faut encore tenir compte des catastrophes qui peuvent survenir, telles les guerres de 1914 et 1939, en sorte qu'il est prudent de demander à la femme mariée trois enfants en moyenne. Au temps ancien, vu ce qu'était alors la mortalité prématurée, vu aussi la fréquence plus grande des mortalités exceptionnelles, c'est peut-être un chiffre double qui s'imposait. Ainsi, l'on demanderait aux femmes d'aujourd'hui, en fait de maternité, un effort beaucoup plus faible que celui qui était nécessaire jadis pour arriver au résultat considéré ici, et plus faible encore par rapport à l'effort auquel les femmes de jadis se prêtaient, puisque la reproduction était alors excédentaire » (1).

Ainsi en s'arrêtant à la formule de trois enfants, le législateur n'a pas agi à la légère. Mais à côté du nombre ne convient-il pas de considérer la qualité des enfants ?

(1) A. LANDRY : *La démographie française*, p. 71.

CHAPITRE II

La qualité des personnes intervenant pour la détermination des aménagements familiaux

Toutes les lois qui ont édicté un régime de faveur pour les familles nombreuses, s'attachent à la situation de famille du de cujus et à celle de l'héritier, en considérant non seulement le nombre des enfants, mais aussi la qualité des enfants. Elles emploient la formule générale d' « enfants vivants ou représentés ».

Qu'il s'agisse d'abattements à la base, de tarifs différents, de réduction et de majoration de droits, c'est toujours la même formule qui revient, ce ne sont que ces enfants « vivants ou représentés » qui y ont droit ou qui y donnent droit. Il importe avant d'étudier en eux-même les divers aménagements familiaux, de rechercher toutes les situations que recouvre cette expression.

Nous verrons successivement les enfants vivants, les enfants représentés, les enfants décédés tenant lieu d'enfants

vivants, enfin les enfants du défunt étranger ou de l'héritier étranger.

Disons tout de suite que par le terme enfant, on entend les descendants au premier degré (solution 29 juillet 1929, Instruction 3700, § 31) (1).

SECTION I. — LES ENFANTS VIVANTS

L'époque à laquelle il faut se placer pour savoir si l'enfant est vivant est celle de l'ouverture de la succession, c'est-à-dire du décès (art. 718 du Code Civil).

Ces enfants pouvant avoir des filiations différentes, il importe de rechercher si le législateur fiscal a fait des discriminations. Nous distinguerons donc : 1° les enfants légitimes ou légitimés ; 2° les enfants simplement conçus ; 3° les enfants naturels ; 4° les enfants adultérins ou incestueux ; 5° les enfants absents ; 6° les enfants renonçants ; 7° les enfants adoptifs.

Auparavant, il est utile de préciser quelles sont les justifications à fournir à l'administration concernant leur existence.

Le nombre des enfants vivants ne nécessite aucune formalité particulière, sauf application du double droit en sus, édicté par l'article 13 de la loi du 18 avril 1918, en cas d'indication mensongère.

(1) Les solutions administratives ont pour objet de compléter les instructions ou circulaires de l'administration. Elles sont provoquées par les agents de l'Enregistrement sur des questions présentant des difficultés.

Ces solutions ne sont que des interprétations du Directeur général. Elles sont suivant l'expression de l'Avocat général Blanche « l'expression d'une pensée individuelle sans autorité devant les tribunaux », (Sirey, 74-1-392).

Cependant, lorsqu'il s'agit d'établir les réductions de droits pour charges de famille de l'héritier, des pièces spéciales sont exigées. L'intéressé est tenu d'indiquer le lieu et la date de naissance de chacun de ses enfants ; si la naissance est arrivée hors de France ou d'Algérie, il doit être justifié de cette date par la représentation de l'acte de naissance (Décret-loi du 29 juillet 1939, art. 156 ; Indicateur de l'Enregistrement n° 449 ; Instruction 4471, § 10).

§ 1. — Enfants légitimes ou légitimés

L'enfant légitime est celui qui est conçu ou né pendant le mariage de ses père et mère (Art. 312 et 314 C. C.).

L'enfant légitimé est celui, né hors mariage, à qui a été fictivement conféré la situation d'enfant légitime avec toutes les conséquences qui en découlent (Art. 331 C.C.).

Dans ces deux cas, tous les aménagements familiaux trouvent leur application. C'est d'ailleurs l'hypothèse normale.

Les enfants consanguins ou utérins, ne venant qu'à la succession de leur auteur, ne créent pas de complications.

Lorsque l'héritier remarié a à sa charge des enfants issus d'un premier mariage de son conjoint, ceux-ci ne doivent pas être comptés au nombre des enfants faisant bénéficier des réduction de droits. Tout au plus interviennent-ils, s'il les a adoptés.

§ 2. — Enfants simplement conçus

Il peut arriver que l'enfant soit simplement conçu au jour du décès ; l'administration décide qu'il doit être compté au nombre des « enfants vivants ou représentés », à condition

qu'il naisse viable (Solutions des 8 janvier 1919 et 15 juillet 1921 ; Instruction 3.700, § 31).

« Il y a lieu, portent ces solutions, d'admettre par rétroactivité, au nombre des enfants du successible vivants au jour de l'ouverture de l'hérédité, l'enfant conçu à cette époque et né viable ».

Les agents de l'Enregistrement étendent cette solution aux enfants du défunt simplement conçus au jour du décès. C'est une application de la formule latine : « Infans conceptus pro nato habetur, quoties de commodis ejus agitur ». On considère comme déjà vivant, l'enfant qui n'est que conçu, toutes les fois qu'il y va de son intérêt.

Si la naissance est postérieure à la déclaration, le fisc exigera le paiement des droits sans se soucier de l'enfant à naître, en promettant la restitution du trop perçu à la naissance ; ces droits seront remboursés si le délai de demande en restitution n'est pas prescrit. La prescription est de cinq ans pour les droits régulièrement perçus devenus restituables, mais avec cette restriction importante, qu'elle n'est que d'un an à compter du fait nouveau qui ouvre droit à la restitution. Le fait nouveau, en l'occurrence la naissance de l'enfant, pouvant survenir au plus tard 300 jours après la dissolution du mariage, c'est la prescription annale qui commencera à partir de cette date (Dictionnaire de l'Enregistrement, Art. 2.988 et 3.368).

Aucune difficulté ne se présente si l'enfant est né avant la déclaration de succession. Il en est fait état dans la liquidation et les abattements ou réductions de droits sont établis en tenant compte de lui.

Pratiquement, on évitera ces complications, en reculant jusqu'à l'extrême limite du délai de six mois, l'enregistrement de la déclaration.

Si celui-ci est insuffisant, on pourra demander une prorogation à l'administration.

§ 3. — Enfants naturels

« Est compté au nombre des enfants vivants ou représentés, l'enfant naturel reconnu (Dictionnaire de l'Enregistrement, art 3995).

Ce principe général étant ainsi posé, une difficulté peut se présenter : il s'agit de la reconnaissance d'un enfant naturel postérieurement au décès de son auteur. La reconnaissance d'un enfant naturel peut avoir lieu postérieurement au décès de son auteur (art. 340 C. C.) ; cette déclaration de paternité ou de maternité rétroagit, au point de vue civil, au jour de la naissance et même de la conception de l'enfant. La reconnaissance constate un fait qui a toujours existé. Elle est déclarative et non attributive de filiation.

Qu'en est-il au point de vue fiscal ? l'enfant naturel reconnu après la mort de son auteur entre-t-il en ligne de compte pour le calcul des aménagements familiaux ? il faut répondre par la négative. L'enfant naturel doit être reconnu au jour de l'ouverture de la succession. Il y a là un des nombreux antagonismes entre le droit civil et le droit fiscal. Cependant, d'après l'opinion de Receveurs de l'Enregistrement, il ne serait pas impossible que la solution du droit civil l'emportât, si un cas de ce genre venait à se présenter.

§ 4. — Enfants adultérins ou incestueux

Aux termes d'une réponse du ministre des finances à une question posée, les enfants adultérins ou incestueux n'inter-

viennent dans le calcul des aménagements familiaux que s'ils sont légitimés (R. M. F. 8 août 1933. Ind. art. 2514).

Que décider dans les hypothèses exceptionnelles, où la filiation adultérine ou incestueuse se trouve légalement établie ; nous en empruntons l'énoncé au manuel de M. Planiol (1) :

1° Un mari désavoue l'enfant de sa femme. Sauf le cas de conception antérieure au mariage, l'enfant est adultérin, car il est né d'une femme mariée et d'un autre que son mari.

2° Un enfant qui se prétend légitime, réussit à prouver par témoins sa filiation maternelle. Mais le mari de sa mère réussit de son côté à prouver, conformément à l'article 325 du Code Civil, qu'il n'est pas le père de l'enfant. Celui-ci est pour sa mère un bâtard adultérin.

3° Par suite d'une erreur de fait ou de droit, un jugement a admis la preuve d'une paternité ou d'une maternité qui se trouve être incestueuse ou adultérine. Si le jugement n'est plus susceptible d'être réformé, il est acquis pour toutes les parties en cause, que l'enfant est adultérin ou incestueux (Cass. 3 août 1908 ; D. 1909, I. 48).

4° Lorsqu'un mariage est annulé pour bigamie ou inceste, les enfants issus de ce mariage ont leur filiation adultérine ou incestueuse instituée légalement, si la mauvaise foi des époux fait que ce mariage ne peut être annulé comme putatif.

Dans toutes ces hypothèses, il semble certain, bien que nous n'ayons pas trouvé de solutions les concernant, qu'il ne peut être tenu compte de ces enfants dans le calcul des aménagements familiaux. C'est d'ailleurs l'opinion d'agents de

(1) PLANIOL (M.) et RIPERT (G.) : *Traité élémentaire de Droit civil*, 11^e éd., Paris, 1928, 3 vol., T. I, N° 1541, P. 515.

l'Enregistrement que nous avons consultés. On ne peut aller contre la volonté du législateur qui ne fait intervenir les enfants adultérins ou incestueux que s'ils sont légitimés.

§ 5. — Enfants absents

L'absent est celui qui est disparu de chez lui sans que l'on ait de ses nouvelles, de sorte qu'on ne sait pas s'il est mort ou vivant. De cet état résultent de nombreuses conséquences juridiques. Ainsi au point de vue successoral, il n'est pas tenu compte de l'héritier absent et la succession est déferée exactement comme s'il n'existait pas (art. 136 C. C.). Mais ces conclusions ne sont pas admises en droit fiscal. Pour la liquidation des droits, l'absent est considéré comme vivant. On établit les aménagements familiaux en faisant état de lui, sauf réclamation par l'administration d'un supplément de droits, s'il est établi ultérieurement qu'il était décédé au jour de l'ouverture de la succession, avant d'avoir atteint l'âge de seize ans (Dict. de l'Enregistrement, n° 3995).

§ 6. — Enfants renonçants

Si le de cujus laisse trois enfants comme héritiers, chacun bénéficie d'un abattement sur sa part successorale et d'un tarif de droits réduit (voir chapitre III). Que décider lorsque l'un d'eux renonce à la succession ? Doit-on toujours cependant faire état du nombre de trois enfants ? Il faut répondre par l'affirmative. L'enfant renonçant est vivant. La Direction générale de l'Enregistrement s'est prononcée à ce sujet, à propos de l'application de la taxe successorale (solution du 12 octobre 1918 ; Instruction n° 3581, §20).

Nous reproduisons sa façon de voir qui se justifie pleinement.

« L'enfant renonçant doit être compris au nombre des enfants vivants. D'une part l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917 vise en termes généraux tous les enfants vivants ou représentés, sans distinction entre eux, qu'ils viennent ou non au partage de la masse héréditaire.

La taxe présente en second lieu le caractère d'une sorte de pénalité fiscale, frappant les successions des personnes ne laissant pas le nombre d'enfants jugés indispensables dans l'intérêt supérieur du pays.

On se trouve ainsi amené à reconnaître, en se fondant à la fois sur le texte littéral de la loi et sur l'intention du législateur, que le nombre des enfants vivants ou représentés du défunt est seul à considérer au point de vue de l'exigibilité et de la liquidation de la taxe successorale ».

Cette solution se trouve confirmée par une réponse du Ministre des Finances à une question posée par un député (R. M. F. — J. O., Ch. Déb. Parl., 27 août 1920).

Ces conclusions que l'on étend à tous les aménagements familiaux de l'impôt successoral sont conformes à la logique. Il serait inadmissible que des héritiers voient leur situation aggravée, par le simple fait que l'un d'eux, pour des raisons personnelles, aurait renoncé à la succession.

§ 7. — Enfants adoptifs

La situation de l'enfant adoptif nous retiendra plus longtemps.

La liquidation des droits de mutation à cause de mort par l'adopté sur la succession de l'adoptant obéit à des règles spéciales, que nous devons examiner, car elles permettront de mieux comprendre dans quelles conditions l'enfant adoptif est compris au nombre des enfants vivants ou représentés.

Au point de vue successoral, l'adopté a sur les biens de l'adoptant les mêmes droits que l'enfant légitime (art. 356 C. C.).

Mais il n'y a plus actuellement assimilation complète et totale au point de vue fiscal. La loi du 16 avril 1930 est venue mettre un terme à une manœuvre, l'adoption intéressée, dont le but n'était autre que de frauder le fisc. Jusqu'à cette date, en effet, en cas de mort de l'adoptant, le paiement des droits de mutation se faisait par application du tarif en ligne directe descendante, comme entre père et fils. Aussi il n'était pas rare de voir un oncle adopter son neveu, simplement pour que celui-ci paye un impôt successoral moins élevé. L'économie réalisée était appréciable, comme le montre l'exemple en note (1).

L'administration de l'Enregistrement, frustrée parfois de sommes assez importantes (2), chercha le moyen de réagir, principalement en faisant annuler l'adoption consentie dans

(1) Succession d'un montant de 500.000 francs échue à l'adopté au décès de l'adoptant, son oncle. Il est fait application du tarif en vigueur en 1930.

Liquidation des droits en ligne collatérale, en tenant compte de la parenté naturelle entre l'adoptant et l'adopté :

Taxe successorale	77.640 frs
Droits de mutation	116.800 frs
Total	194.440 frs

Liquidation des droits en ligne directe descendante, en tenant compte de la parenté résultant de l'adoption :

Taxe successorale	27.130 frs
Droits de mutation	22.150 frs
Total	49.280 frs

d'où une économie de : 194.440 frs — 49.280 frs = 145.160 frs.

(2) Dans un seul procès (Indre, 22 novembre 1927) l'administration s'estimait lésée de la somme de 2.358.004 frs (Defrénois 1936, article 21.603).

un but uniquement fiscal. Mais la solution la meilleure était évidemment d'obtenir un texte en sa faveur, ce qui se produisit avec les articles 22 de la loi du 16 avril 1930, 12 de la loi du 4 décembre 1938 et 107 du décret-loi du 29 juillet 1939.

Cette législation a établi un principe et cinq exceptions. Le principe, c'est que les droits de mutation exigibles sur les transmissions à titre gratuit entre l'adoptant et l'adopté sont liquidés et perçus sans tenir compte du lien de parenté résultant de l'adoption. Hormis la parenté naturelle qui peut parfois se présenter, et autorise l'application du tarif correspondant, on doit faire le calcul comme s'il s'agissait de personnes non parentes.

A ce principe il y a cinq exceptions. Les droits sont liquidés selon le tarif en ligne directe descendante au premier degré en faveur :

1° D'enfants issus du premier mariage du conjoint de l'adoptant (loi de 1930).

2° De pupilles de la nation ou de l'assistance publique, ainsi que d'orphelins d'un père mort pour la France (loi de 1930).

3° D'adoptés qui pendant leur minorité et pendant six ans au moins ont reçu de l'adoptant des secours et des soins ininterrompus (loi de 1930).

4° D'adoptés dont l'adoptant a perdu, morts pour la France, tous ses descendants en ligne directe (loi de 1938).

5° D'adoptés dont les liens avec la famille naturelle ont été déclarés rompus par le tribunal chargé de l'homologation de l'acte d'adoption, en exécution de l'article 352 du code civil (Décret-loi de 1939).

La première de ces dispositions se justifie facilement : souvent le conjoint, en mourant, recommande à son époux

de se remarier avec une personne qu'il désigne lui-même, comme pouvant le remplacer auprès de ses enfants. Ceux-ci retrouvent un nouveau foyer et le droit fiscal n'a pas voulu méconnaître cette situation de fait.

La seconde exception, en faveur d'enfants particulièrement dignes d'intérêt, se conçoit sans difficulté.

Le troisième cas révèle que l'adoption n'a pas obéi à des motifs intéressés. L'adoptant en effet, en élevant au moins pendant six ans son enfant adoptif, a supporté des charges qui n'auraient pas été plus lourdes, s'il se fut agi de son propre enfant. Le fait de la durée et de la continuité des soins atteste la sincérité de l'adoption.

Des complications peuvent se présenter lorsqu'il s'agit de prouver la réalisation des conditions voulues par la loi. La justification devra être fournie selon les modes admis en matière d'Enregistrement par l'article 65 de la loi du 22 frimaire an VII, c'est-à-dire à l'aide de documents écrits. L'Administration n'attache que peu de valeur aux actes de notoriété et certificats délivrés après coup, préférant les papiers domestiques, notes de fournisseurs, etc... En règle générale, les agents de l'Enregistrement se montrent assez larges et obéissent ainsi aux dispositions de l'instruction 4057 du 18 avril 1930. Ils cherchent à se rendre parfaitement compte de la situation et lorsque l'enfant paraît rentrer dans la troisième exception, ils n'exigent pas de preuves fournies avec toute la rigueur de la loi. Ce n'est que lorsqu'elle se doute d'une fraude que l'administration se montre pointilleuse (1).

(1) 1^o Affaire Blay de Gaix, Saint-Brieux, 29 janvier 1935, Journal des notaires 1937, Art. 39.252 ; Revue du notariat 1936, Art. 26.507 ; Revue de l'Enregistrement 1936, Art. 10.537.

Certains ont pensé que ces preuves n'avaient pas de raison d'être, étant donné qu'aux termes de l'article 356 du Code civil, l'adoption comporte pour l'adoptant l'obligation de donner des soins à l'adopté. C'est là une erreur qui a été dénoncée par une réponse du ministre des Finances (1). L'article 356 du Code civil modifié par la loi du 19 juin 1943, impose seulement à l'adoptant l'obligation de fournir des aliments à l'adopté, si celui-ci est dans le besoin. La dette alimentaire prévue par le texte ne peut donc pas prendre naissance, si l'adopté a des ressources personnelles suffisantes ou s'il peut pourvoir à sa subsistance par son travail.

La quatrième exception prévue par la loi du 4 décembre

Requêtes, 29 mars 1938, Journal des Notaires 1939, Art. 40.336 ; Revue de l'Enregistrement 1939, Art. 11.345.

Mme de Kermainguy adoptait en 1928 son neveu M. Blay de Gaix, âgé de 25 ans, qui vivait avec sa mère chez sa tante depuis 15 ans ; cette adoption fut précédée d'un acte de notoriété, où il était attesté, par les deux déclarants, que depuis que son neveu avait atteint l'âge de 6 ans, la future adoptante s'était toujours comportée envers lui comme une mère, et qu'elle avait « toujours pourvu à son entretien, à son éducation, à sa santé ». Au décès de sa tante, M. de Blay de Gaix qui avait d'abord acquitté les droits en ligne collatérale, argua de cet acte de notoriété pour payer les droits de mutation selon le tarif entre père et fils, et réclama le trop-perçu. Le tribunal de St-Brieux le débouta de sa demande en considérant que malgré l'affection de la tante pour son neveu, rien ne prouvait qu'elle ait, de ses deniers personnels, subvenu à son entretien, car la mère de l'adopté avait des ressources suffisantes pour pourvoir à l'entretien de son fils. Le jugement fut confirmé par la Cour de Cassation qui précisa que l'appréciation du caractère des secours et de la continuité des soins appartient souverainement au Tribunal, et que la preuve est bien à la charge de l'héritier.

2^e Tribunal de Rennes, 22 mai 1935, Revue du Notariat, 1936, Art. 26.507.

Le Tribunal refusa le régime de faveur pour insuffisance de preuves. Les témoignages avaient été recueillis 40 ans après les faits et les papiers domestiques ne constataient que des dépenses minimales : 38 frs d'étrennes et d'argent de poche, prix de 2 bouteilles de vin.

(1) Question n^o 12.649, 5 mai 1931, R. M. F. *Journal Officiel*, Chambre débats parlementaires, p. 3689. Répertoire périodique 1932. Art. 17.638.

1938 se légitime en considération de la situation pénible de l'adoptant, et le fisc entend favoriser celui qu'il a adopté pour remplacer ses descendants morts pour la France.

Quand le tribunal rompt les liens qui unissent l'adopté à sa famille naturelle, il est normal que celui-ci hérite de l'adoptant, comme un fils de son père. N'ayant plus rien à espérer de sa famille par le sang, si ce n'est qu'à titre d'étranger, il est juste de ne pas amputer la succession qu'il recueillera un jour de ses parents adoptifs par les droits élevés de mutation entre personnes non-parentes.

Que penser en définitive de la réforme inaugurée en 1930 ? il faut l'approuver. L'adoption ne doit pas être un moyen de frauder le fisc, elle doit-être inspirée uniquement par le désir de rendre heureux des enfants destinés par un sort injuste à une vie difficile, de suppléer à une parenté naturelle absente ou peu recommandable. Les exceptions sont suffisamment compréhensives pour ne pas léser les adoptés dignes d'intérêt.

Toute cette législation n'est pas sans influencer sur la situation de l'enfant adoptif, au regard des divers aménagements familiaux. A-t-il en cette matière la même place que l'enfant du sang ?

C'est une question controversée : les opinions des auteurs et la pratique de l'administration ne sont pas toujours concordantes.

Un point cependant est certain : l'adopté est, dans toutes les hypothèses, rangé au nombre des enfants vivants ou représentés lorsqu'il rentre dans l'un des cas d'exception que nous venons d'étudier. L'adoption obéissant à des motifs non fiscaux, il est juste que l'enfant adoptif jouisse d'une assimilation complète.

La question se complique lorsqu'il s'agit d'adoptés ordi-

naires qui ne peuvent se prévaloir de la législation de 1930. Nous allons examiner séparément la situation de l'enfant adoptif du de cujus, et celle de l'enfant adoptif de l'héritier.

Nous verrons postérieurement que le tarif des droits varie suivant que le défunt a laissé trois, deux ou un enfant vivant ou représenté, et qu'il est établi des abattements à la base, lorsqu'il était père d'au moins trois enfants vivants ou représentés. L'enfant adoptif doit-il entrer en ligne de compte ?

Depuis la mise en vigueur de la loi du 16 avril 1930 (art. 420 C. E.), qui a décidé que les droits de mutation exigibles sur les transmissions à titre gratuit entre l'adoptant et l'adopté seraient liquidés et perçus, sans tenir compte du lien de parenté résultant de l'adoption, l'administration a conclu que l'enfant adoptif ne serait plus compté pour le calcul des droits applicables à la succession de l'adoptant, sauf dans les hypothèses où ce texte ne prescrit point de faire abstraction de la parenté résultant de l'adoption (Instruction 4.057, § II ; Affaire Debrun-Crochat ; Melun 4-11-41 ; Revue de l'Enregistrement n° 11.791, janvier 1943).

En effet les termes « liquidés et perçus » employés par le législateur sont éminemment généraux et compréhensifs, et englobent toutes les opérations auxquelles donne lieu la liquidation des droits, qu'il s'agisse de l'application des tarifs ou de l'établissement des abattements.

Mais l'article 420 ne prescrit de faire abstraction des liens de parenté résultant de l'adoption, que pour la liquidation et la perception des droits de mutation exigibles sur les transmissions à titre gratuit entre l'adoptant et l'adopté. Dès lors, n'y aurait-il pas lieu de tenir compte de l'enfant adoptif pour liquider la fraction de droits à la charge des successeurs autres que ce dernier. Il devrait être fait état de l'en-

fant adoptif toutes les fois qu'il en résulterait un avantage, non pour cet enfant, mais pour les ayants-droit à la succession de l'adoptant autres que lui. C'est l'opinion soutenue par la Revue de l'Enregistrement (1).

Cette solution serait maintenant en voie d'être admise par l'administration.

Ainsi, lorsque le défunt a laissé trois enfants, dont un adopté qui ne peut pas se prévaloir des exceptions prévues par l'article 420 du Code de l'Enregistrement, il y aurait lieu d'établir l'abattement personnel de 500.000 francs sur la part de chacun des deux enfants, et on ne déduirait rien de celle de l'adopté.

En ce qui concerne la réduction de l'impôt successoral pour charges de famille de l'héritier, il semble que les enfants adoptifs de celui-ci y donnent droit, quels qu'ils soient. L'interprétation de l'article 420 du Code de l'Enregistrement conduit à cette solution. Il ne vise que les liens résultant de l'adoption, entre l'adoptant de cujus et l'adopté, et non pas entre l'adoptant héritier et l'adopté. Dès lors, les restrictions établies par les lois de 1930 et suivantes ne doivent plus trouver leur application (Dictionnaire de l'Enregistrement n° 3995).

Quant à la surtaxe de 15 % ou de 25 % frappant les célibataires, divorcés, veufs ou mariés sans enfants, l'administration a décidé de tenir compte de l'enfant adoptif dans tous les cas (Instruction n° 4471).

(1) Journal de l'Enregistrement 1930, Article 33.951.
Revue de l'Enregistrement 1943, Article 11.791.
Dictionnaire de l'Enregistrement, Article 3.995.

SECTION 2. — LES ENFANTS DECEDES TENANT LIEU D'ENFANTS VIVANTS

L'article 421 du Code de l'Enregistrement pose un principe d'assimilation de certaines catégories d'enfants décédés aux enfants vivants : « Est compté comme enfant vivant ou représenté du donateur ou du défunt, pour l'application des articles 401 et 405, et de l'héritier, donataire ou légataire, pour l'application des articles 410 et 410 bis, l'enfant qui :

1° est décédé après avoir atteint l'âge de seize ans révolus,

2° étant âgé de moins de seize ans, a été tué par l'ennemi au cours des hostilités, ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation ».

§ 1. — Enfants décédés après l'âge de 16 ans

L'enfant décédé après l'âge de 16 ans est considéré comme vivant, et il doit en être tenu compte pour la détermination des aménagements familiaux. Ce principe est applicable quelqu'en soit le nombre. Ainsi, un héritier père de trois enfants, tous décédés après avoir atteint 16 ans et sans postérité, bénéficie cependant des réductions de droits. Le législateur a estimé qu'en ayant élevé des enfants jusqu'à cet âge, les parents avaient assumé une lourde tâche dont il fallait leur tenir compte. Pour encourager la natalité, il aurait peut-être été plus normal de faire intervenir tous les enfants ayant vécu, sans s'attacher à aucune condition d'âge.

Mais du point de vue de l'intérêt national, seuls les enfants qui vivent ont de l'importance, et du point de vue fiscal, les enfants décédés en bas âge n'ont pas pu occasion-

ner beaucoup de dépenses. C'est le principe de la compensation des charges de famille qui l'emporte sur celui de l'encouragement à la natalité. On s'en rend compte à la lecture des débats parlementaires, lors de la discussion de l'amendement Marraud, relatif à l'article 34 de la loi du 25 juin 1920, instituant précisément l'assimilation de l'enfant décédé après 16 ans révolus à l'enfant vivant.

Quant aux justifications à fournir, les parties doivent présenter une expédition de l'acte de décès, sans être tenues de déposer cette pièce au bureau. Les receveurs se bornent à exiger la présentation d'une expédition de l'acte de décès à condition qu'une copie de cette pièce sur papier libre leur soit remise avec la déclaration ; il revêtent cette copie d'une mention de conformité signée par eux. Si les parties se trouvent dans l'impossibilité matérielle de rapporter les actes de décès, elles sont admises à établir la date de la mort des enfants par tous documents probants et notamment au moyen d'un acte de notoriété (R. M. F. ; J. O., 4 août 1923, page 3474).

§ 2. — Enfants décédés avant 16 ans par suite de faits de guerre

Il aurait été injuste d'établir des dégrèvements pour charges de famille, sans tenir compte des enfants qui sont morts pour la Patrie. Il serait choquant et scandaleux de mettre les parents ayant donné leurs enfants au pays sur le même rang que ceux qui n'ont rien offert à la nation pour la défense de son territoire. Quel que soit son âge, le héros mort pour la Patrie doit être considéré comme toujours vivant. Aussi la disposition de l'alinéa 3 de la loi du 25 juin 1920, incorporée à l'article 421 du Code de l'Enregistrement est pleinement justifiée.

Comme pièces justificatives du décès de ces enfants, l'administration demande un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de paix du domicile du défunt, et établissant les circonstances de la blessure ou de la mort (Décret 11 juillet 1934).

Il y a lieu de préciser le sens des mots « faits de guerre ».

D'après les instructions de l'administration de l'Enregistrement (instructions N^{os} 3494-3645-3703), il faut se reporter aux dispositions de l'article 2 de la loi du 24 juin 1919, modifié par la loi du 28 juillet 1921. Sont réputées causées par des faits de guerre :

1° Les blessures mortelles ou non, reçues au cours des opérations militaires conduites par les armées alliées ou ennemies, et qui ont été occasionnées par un fait précis dû à la proximité de l'ennemi.

— Celles résultant d'actes de violence commis par l'ennemi.

2° Les blessures ou la mort provoquée même après la fin des opérations militaires, par des explosions de projectiles, des éboulements ou tous autres accidents pouvant se rattacher aux événements de la guerre, par suite de l'état des lieux, ainsi que la mort survenue ou les blessures reçues au cours d'exécution de travaux imposés par l'ennemi, en captivité ou en pays envahi.

3° Les infirmités ou les décès résultant des maladies contractées pendant la période comprise entre le 2 août 1914 et le 24 octobre 1920, date de l'expiration du délai d'un an à partir du décret fixant la cessation des hostilités, et ayant pour cause :

— des actes de violence commis par l'ennemi ou des contraintes imposées par lui.

— des mauvais traitements subis dans les forteresses ou dans les camps de prisonniers.

La disposition de l'article 421 du Code de l'Enregistrement vise les faits qui se sont produits pendant la guerre de 1914.

Que décider en ce qui concerne la guerre de 1939 ? Il n'y a pas de texte légal, ni d'instructions de l'administration qui y soient relatives.

Cependant les agents de l'Enregistrement estiment que, par une interprétation ou une extension libérale de l'article 421, les faits qui se sont produits où qui se produisent durant la guerre actuelle doivent donner lieu aux mêmes avantages.

SECTION III. — LES ENFANTS REPRESENTES

Par enfants représentés, il faut entendre ceux qui ont laissé en mourant des descendants légitimes (dictionnaire de l'Enregistrement n° 3995).

L'assimilation établie par la loi fiscale entre les enfants vivants et les enfants représentés, est calquée sur la fiction légale de l'article 739 du Code civil : « La représentation est une fiction de la loi dont l'effet est de faire entrer les représentants dans la place, dans le degré et dans les droits du représenté ».

Cette intervention des représentants qui bénéficient des aménagements familiaux est conforme à la logique ; il serait choquant, en effet, que ceux-ci se voient refuser les dégrèvements fiscaux qui auraient été accordés à leurs auteurs décédés prématurément, s'ils avaient vécu plus longtemps.

Il est à remarquer qu'au point de vue de l'application des principes juridiques de la représentation, les aménagements

familiaux diffèrent entièrement des droits de mutation par décès.

Le droit fiscal ne considère pas le petit-fils représentant son père dans la succession de l'aïeul, comme venant aux lieu et place du père : ce petit-fils paie des droits de mutation par décès plus élevés que ceux mis à la charge de son père (droits en ligne directe descendante au deuxième degré). En réalité, le droit fiscal ne tient pas compte des effets de la représentation en cette matière.

Au contraire, les dégrèvements familiaux font abstraction des règles admises pour la représentation dans les droits de mutation par décès, et le petit-fils, pour l'application des dégrèvements, est compté aux lieu et place du père.

SECTION IV. — LES ENFANTS DU DEFUNT ETRANGER OU DE L'HERITIER ETRANGER

Certaines difficultés d'application de la législation familiale peuvent survenir au sujet des enfants du de cujus étranger ou des successibles étrangers.

La situation peut se présenter comme suit :

Un individu de nationalité étrangère, père de famille nombreuse, est propriétaire d'immeubles en France. Il décède. Ses biens immobiliers de France sont soumis à l'impôt successoral (article 4, loi du 22 frimaire, an VII ; Instruction 1282). Y a-t-il lieu d'appliquer les abattements à la base et le tarif de faveur ? Pendant longtemps, en l'absence d'un texte légal, la question a été controversée. Les premières discussions se sont élevées à propos de la taxe successorale. Devait-on se référer au statut réel ou au statut personnel ?

Ces difficultés ont cessé actuellement. Le législateur a fait connaître sa façon de voir par l'article 44 de la loi du 22 mars

1924, devenu l'article 422 du Code de l'Enregistrement, ainsi conçu :

« Sous réserve des traités de réciprocité passés entre la France et les pays étrangers, les réductions d'impôts ou de taxes, les dégrèvements à la base, les déductions accordées par les lois en vigueur pour des raisons de famille, ne sont applicables qu'aux citoyens français et aux originaires des colonies françaises ou des pays de protectorat ».

Le législateur a posé un principe et une exception. Le principe, c'est la limitation de l'application des aménagements familiaux aux citoyens français et originaires des colonies et pays de protectorat. L'exception, c'est l'extension de ces mêmes aménagements aux étrangers, si des traités de réciprocité ont été conclus avec les pays dont ils sont les ressortissants.

Nous avons recherché les pays avec lesquels le gouvernement français a passé des traités de réciprocité. Les instructions n° 3.896, p. 81 et 3.963, p. 18, donnent la liste suivante :

Autriche, Etats-Unis d'Amérique, République Argentine, Belgique, Canada, Chili, Colombie, Costa Rica, Danemark, République Dominicaine, Equateur, Espagne, Esthonie, Finlande, Grande-Bretagne, Grèce, Guatémala, Haïti, Honduras, Japon, Libéria, Luxembourg, Mascate, Mexique, Nicaragua, Norvège, Panama, Paraguay, Pays-Bas, Perse, Pologne, Roumanie, Etats du Royaume des Serbes, Croates, Slovènes (depuis Yougoslavie), Siam, Suède, Suisse, République Tchèqueoslovaque, Vénézuéla.

Il y a lieu d'ajouter la Lituanie (B. O. mars 1932, p. 27), l'Italie (B. O. février 1935, p. 25).

Les originaires de la vallée d'Andorre sont des ressortissants Français et peuvent prétendre aux réductions accordées aux Français (B. O. février 1932, p. 15).

L'instruction n° 3963, page 20, stipule que pour la détermination du tarif applicable aux étrangers, on doit tenir compte dans tous les cas du nombre d'enfants laissés par le de cujus (1).

(1) Etat de guerre. On admet généralement que les traités internationaux dont l'objet est compatible avec l'état de guerre subsistent, leur exécution en restant seulement suspendue. Cependant, il semble que dans la pratique, les états aient tendance à considérer que l'état de guerre met fin à tous les traités antérieurs qui ne peuvent être remis en vigueur que par une disposition expresse du traité de paix (Indicateur, n° 4043).

CHAPITRE III

L'aménagement des tarifs des droits de succession en considération de la famille du de cujus et de la famille des successibles

Depuis 1919, les lois qui ont modifié le régime fiscal des successions ont à peu près constamment amélioré la situation des familles nombreuses. Le législateur de ces 25 dernières années a estimé que dans ce domaine il était impossible de faire machine arrière. La crise de la natalité que notre pays traverse exige en effet de faire passer les intérêts nationaux avant les intérêts fiscaux (1).

(1) Antérieurement, de très nombreuses propositions avaient été présentées au Parlement pour organiser un régime en faveur des familles nombreuses. Elles sont toutes restées lettre morte.

Signalons : proposition Robert Doucet (Revue politique et parlementaire 1901, p. 140. *J. O.*, Chambre, débats parlementaires, p. 2.236).

Proposition Georges Toutée, 11 juin 1903 et Maujañ, *J. O.*, Chambre, débats parlementaires, p. 1923.

Proposition Bokanowski, *J. O.*, Chambre, débats parlementaires 1915, Annexe 1062, p. 985.

Proposition Barthe et Rognon, *J. O.*, 17 janvier 1917.

Proposition Tournau, 15 juillet 1919, *J. O.*, 16 juillet, p. 3457.

C'est la loi du 31 décembre 1917 qui a inauguré la politique d'allègement du fardeau de l'impôt successoral au regard de la famille, en établissant une graduation du taux de la taxe successorale suivant le nombre d'enfants laissés par le défunt, et une réduction des droits payés par l'héritier chargé de famille également. La loi du 25 juin 1920, en maintenant ce qu'avait introduit la loi de 1917, institua les déductions sur l'actif net de la succession. Par la suite, les lois des 16 avril 1930 et 31 décembre 1936, sans apporter de modifications de principe, se sont bornées à diminuer le nombre d'enfants du de cujus ou des successibles qui était primitivement exigé pour l'entrée en vigueur des dégrèvements.

Entre temps le décret-loi du 11 juillet 1934 en supprimant la taxe successorale, introduisait des tarifs différents suivant l'importance de la postérité du de cujus. Tous ces allègements ont été augmentés par le décret-loi du 29 juillet 1939, (Code de la Famille).

Cependant, dans l'ensemble, on ne pouvait trouver dans toute cette législation de dispositions vraiment susceptibles d'encourager la natalité ; elle ne comportait que des mesures compensatrices.

Les dispositions de la loi du 9 novembre 1940 (J. O., 10 décembre 1940) en rétablissant, et bien au-delà, l'équilibre rompu à l'encontre des familles nombreuses, ont introduit dans le système fiscal des successions un principe nataliste. Etant donné l'ampleur des avantages accordés, on était en droit de penser que le régime ainsi instauré serait durable. La loi du 9 novembre 1940, disait-on, mettait un terme final à toutes les modifications qui se sont succédées depuis 1917. Tel était l'avis de notaires et de fonctionnaires de l'Enregistrement que nous avons consultés.

Cependant le Gouvernement ne devait pas s'arrêter là, et

la loi n° 974 du 24 octobre 1942 (J. O., 6 janvier 1943), portant réforme fiscale, s'est encore attaquée à l'impôt successoral. Elle n'a d'ailleurs pas augmenté les tarifs comme on aurait pu l'induire d'une pratique législative constante, mais s'est bornée seulement à accentuer le régime de faveur accordé aux familles nombreuses.

Le Législateur a estimé que les avantages édictés par la loi de 1940, comme d'ailleurs les majorations de droits, étaient encore insuffisants pour atteindre avec quelque chance de succès des buts natalistes. D'autre part, il s'est rendu compte que les dégrèvements précédemment établis étaient devenus faibles, par suite de la dépréciation de notre monnaie. En effet la valeur des biens meubles ou immeubles exprimée en francs s'est accrue. La valeur des choses en elle-même n'a guère changé, c'est seulement son expression en francs qui a été modifiée. Telle propriété qui s'était vendue une centaine de mille francs en 1940 est adjugée maintenant pour le triple. Un abattement de 500.000 francs sur une succession de 1.000.000 de francs à cette date n'a plus une aussi grande importance, quand la même succession est estimée 1.500.000 francs ou plus en 1942.

Pour mettre en relief cette augmentation, nous avons cru bon de reproduire les variations de l'indice des cours des valeurs à revenu variable, calculé sur la base de 100 en 1938 (1).

Ayant ainsi résumé l'évolution des lois qui ont établi les aménagements familiaux de l'impôt successoral, nous allons étudier séparément les dispositions qui s'inspirent de la situation de famille du de cujus et de celle de l'héritier.

(1) Bulletin de la Statistique générale de la France et du Service d'Observation des Prix. Novembre 1942.

NATURE DES VALEURS	18 Avril 1939	31 Mai 1940	26 Décemb. 1941	27 Novem. 1942
Ensemble de 300 valeurs françaises à revenu va- riable	112	134	363	528
Banques (20)	113	111	256	394
Assurances (15)	130	107	266	439
Houillères du Centre (8).	125	256	805	1.200
Houillères du Nord (11).	110	96	393	706
Industries extractives (8)	112	174	443	753
Pétroles (7)	95	118	210	292
Forges et aciéries (12) ..	104	99	235	374
Construction mécan. (23)	127	162	438	593
Automobiles (10)	125	150	355	516
Constructions navales (6)	135	182	621	984
Produits chimiques (12).	107	140	402	540
Textiles (17)	130	127	584	1.024
Chemins de fer (14)	107	106	210	276
Navigation (13)	160	265	195	1.708
Gaz (9)	117	110	302	427
Energie électrique (12)..	117	116	434	515
Alimentation (22)	94	116	298	560
Grands magasins (14) ..	116	135	356	537
Divers (8)	113	113	332	472
Sociétés coloniales (23)..	111	181	399	612
Sociétés françaises à l'é- tranger (22)	97	203	445	590
Valeurs étrangères (14)..	82	102	170	252

SECTION I. — LA SITUATION DE FAMILLE DU DE CUJUS

Nous avons dit, au chapitre premier, pour quels motifs le législateur fiscal avait estimé que la situation de famille

du défunt devait être prise en considération, pour la détermination d'aménagements familiaux.

Dans cet ordre d'idées, nous trouvons à l'heure actuelle deux mesures : les abattements sur l'actif successoral ; la différenciation des tarifs.

§ 1. — Abattements à la base sur l'actif successoral

En établissant par la loi du 31 décembre 1917 une taxe successorale différente des droits de mutation, le Législateur s'était assigné un double but : réaliser une augmentation des ressources budgétaires, nécessitée par l'énorme fardeau des dépenses de guerre, en même temps favoriser les familles nombreuses, en exemptant de cette même taxe les successions où le défunt laisserait un certain nombre d'enfants. L'article 10 de la loi était ainsi conçu :

« Dans toute succession où le défunt ne laissera pas au moins quatre enfants vivants ou représentés, il sera perçu, indépendamment des droits auxquels les mutations par décès de biens meubles ou immeubles sont assujetties, une taxe progressive par tranches sur le capital net global de la succession ».

Suit le tableau des tarifs variables suivant que le de cujus laisse trois, deux, un ou point d'enfants vivants ou représentés.

Il résulte de ce texte que les droits de mutation proprement dits devenaient seuls exigibles, lorsque le défunt avait quatre enfants. La taxe n'offrait ainsi à ces familles qu'un avantage négatif, on les exonérait d'une augmentation d'impôt. Quant aux familles de plus de quatre enfants, elles ne jouissaient d'aucun avantage supplémentaire : le traitement

était ainsi le même, que l'on ait quatre ou huit enfants ou même plus.

C'est pour mettre fin à cette anomalie que la loi du 25 juin 1920 a introduit la technique de la déduction sur l'actif net de la succession, technique que connaissait l'impôt général sur le revenu depuis la loi du 15 juillet 1914 qui le créa. C'est là l'origine de l'abattement actuel.

« Dans toute succession où le défunt laisse plus de quatre enfants vivants ou représentés, il est déduit sur l'actif global net, pour la liquidation des droits de mutation par décès, 10 % par enfant en sus du quatrième, sans que cette déduction puisse excéder 15.000 francs par enfant. »

Ainsi le contribuable, en l'espèce l'héritier, est autorisé à déduire une certaine somme de l'héritage, le surplus étant seul taxé.

L'article 12 de la loi du 29 décembre 1929 ayant supprimé la taxe lorsque le défunt avait deux enfants, la déduction ci-dessus fut modifiée dans le même sens par la loi du 16 avril 1930, pour maintenir l'harmonie entre les deux dispositions ; on remplaça le nombre quatre par celui de trois enfants.

Après la suppression définitive de la taxe successorale qui ne faisait que compliquer le système fiscal, les variations de taux suivant le nombre d'enfants pouvant très bien être établies sur les droits de mutation proprement dits, la loi du 31 décembre 1936 modifia une fois de plus le calcul de la déduction :

« Dans toute succession où le défunt laisse plus de deux enfants vivants ou représentés, il est déduit sur l'actif global net, pour la liquidation des droits de mutation par décès, 10 % par enfant en sus du deuxième, sans que cette déduction puisse excéder 20.000 francs par enfant. »

L'article 112 du Code de la Famille accentua les dispositions de la loi du 31 décembre 1936 dans un sens plus favorable à la natalité.

On adopte une technique progressive. La déduction est portée à 20 % pour les successions échues à trois enfants, à 50 % pour celles dévolues à quatre enfants. Si le défunt laisse un enfant de plus, elle atteint alors 100 %, mais de toute façon il ne peut être déduit plus de 30.000 frs par enfant en sus du deuxième.

L'article 408 du Code de l'Enregistrement fut rédigé comme suit, après la loi du 9 novembre 1940 :

« Dans toute succession où le défunt laisse au moins trois enfants vivants ou représentés, il est effectué sur l'ensemble des parts recueillies par les héritiers en ligne directe descendante et par le conjoint survivant, un abattement de 500.000 francs, majoré de 100.000 francs par enfant vivant ou représenté en sus du troisième. »

Actuellement l'article 408 modifié par la loi du 24 octobre 1942 est ainsi conçu :

« Dans toute succession où le défunt laisse au moins trois enfants vivants ou représentés, il est effectué un abattement de 500.000 francs sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés. Entre les représentants des enfants prédécédés, cet abattement se divise proportionnellement à leurs droits héréditaires.

Pour la détermination du nombre des enfants laissés par le défunt, il est tenu compte des enfants visés à l'article 421, sous les conditions prévues par ce texte, mais toutefois sans qu'aucun abattement ne puisse être effectué de leur chef. »

Examinons la technique de l'abattement tel que l'établit le texte de l'article 418 actuel. Il présente trois caractères : déduction forfaitaire — déduction uniquement applicable

lorsque la succession est recueillie par les descendants — déduction calculée sur la part nette recueillie par chaque enfant vivant ou représenté du de cujus.

Déduction forfaitaire.

La loi du 24 octobre 1942 fixe le montant de l'abattement à un chiffre forfaitaire, établi une fois pour toutes, quelle que soit l'importance de l'hérédité. Jusqu'à la loi du 9 novembre 1940 la déduction était proportionnelle à la succession, elle était d'un certain pourcentage, avec cependant une limite maximum fixe que l'on ne pouvait pas dépasser. Il semble que la fixation de l'abattement à un chiffre invariable soit beaucoup plus juste ; les dépenses minima nécessitées par l'éducation des enfants, la prime à la natalité, sont les mêmes pour les familles pauvres que pour celles qui sont aisées.

Or la déduction variable suivant l'importance de l'actif successoral désavantageait les familles peu fortunées, comme le montre l'exemple suivant. Avec le système établi par le décret-loi du 11 juillet 1934, la déduction étant de 10 % par enfant en sus du troisième, avec maximum de 15.000 francs par enfant en sus du troisième, il était effectué sur une succession de 100.000 francs, échue à six enfants un abattement total de 30.000 francs. Le maximum, 15.000×3 , soit 45.000 fr. n'était atteint que pour un actif global de 150.000 francs. Il en résultait qu'une succession de 150.000 francs était mieux traitée qu'une autre ne dépassant pas 100.000 francs, alors que la logique réclame un traitement identique indépendant de l'actif successoral.

Actuellement la déduction est fixée à 500.000 francs par enfant, pourvu qu'il y en ait au moins trois, quelle que soit l'importance de l'héritage : pour une succession de

1.000.000 de francs échue à trois enfants, l'abattement étant de 1.500.000 francs englobe tout l'actif et aucun droit n'est à payer. Par contre si ce montant est de 5.000.000 de francs, la déduction étant la même, les droits ne seront perçus que sur 3.500.000 francs.

La déduction de 500.000 francs par enfant n'est pas limitée, elle sera de 5.000.000 de francs par exemple, pour une famille de dix enfants.

La loi de 1940 en fixant à 500.000 francs l'abattement lorsque le défunt avait trois enfants, avec majoration de 100.000 francs par enfant en sus du troisième, renfermait une anomalie. En effet pour chacun des trois premiers enfants la déduction était de 500.000 : 3, soit en chiffres ronds, 166.000 francs, alors que pour chacun des enfants en sus, elle n'était que de 100.000 francs. La déduction pour la part de chaque enfant était évidemment la même, car on en divisait le total par le nombre des bénéficiaires. Ce que nous critiquons, c'est que le fait d'avoir un enfant en plus du nombre minimum, donnait droit à un abattement inférieur à celui établi pour chacun des trois premiers, 100.000 francs au lieu de 166.000 francs.

Le montant des abattements ne doit pas diminuer avec le nombre des enfants, mais tout au moins rester identique. Avec la législation actuelle, la déduction est de 500.000 francs pour tout enfant quelqu'en soit le nombre, pourvu qu'il y en ait au moins trois.

Déduction applicable uniquement lorsque la succession est dévolue en ligne directe descendante.

Les déductions sur l'actif net trouvent leur application uniquement lorsque la succession est recueillie par les descen-

dants eux-mêmes. Les collatéraux, les ascendants et l'époux survivant n'y ont pas droit.

S'il est normal que cette faveur soit refusée aux collatéraux, qui profitent déjà d'un gain de fortune inespéré et suffisant en venant à la succession à la place des enfants du défunt, décédés prématurément, il semble qu'il aurait été plus juste d'en faire jouir les ascendants qui ont eu le malheur de perdre de leur vivant leur enfant et les descendants de celui-ci, surtout quand on songe que ces biens qu'ils recueillent ainsi seront bientôt frappés de nouveaux droits à leur propre décès.

La déduction n'est même pas applicable en faveur de l'époux survivant, ce que prévoyait au contraire la loi du 9 novembre 1940.

Il serait cependant légitime de mettre sur le même rang que les enfants l'époux qui, avec son conjoint a assumé la charge d'une nombreuse famille. Cette différence de traitement a été souvent critiquée ; elle attira cette réplique de M. de Lasteyrie, lors de débats parlementaires : « La cellule sociale, c'est la famille, et la famille est composée des parents et des enfants. Au point de vue successoral il est juste de les mettre sur le même plan. Or la loi française ne veut point admettre cette assimilation ».

On se demande pourquoi le législateur a supprimé l'abattement en faveur du mari ou de la femme survivante, alors qu'il applique les tarifs différents suivant le nombre d'enfants pour les successions entre époux ?

Les enfants visés à l'article 421, c'est-à-dire décédés après avoir atteint l'âge de seize ans révolus, ou décédés avant cet âge, par suite de faits de guerre, sont bien comptés pour la détermination du nombre des héritiers, mais aucun abat-

tement ne peut être effectué de leur chef, à condition cependant qu'ils n'aient pas de postérité.

Déduction calculée sur la part nette recueillie par chaque enfant vivant ou représenté.

Le mode de calcul de la déduction a varié avec les différents systèmes qui se sont succédés.

Sous l'empire de la législation antérieure à la loi de 1940, la déduction, évidemment toujours opérée avant le calcul des droits de mutation, était effectuée sur l'actif global net.

La loi du 9 novembre 1940 la faisait porter seulement sur l'ensemble des parts nettes dévolues en ligne directe descendante et entre époux.

Actuellement les abattements sont calculés sur la part nette recueillie par chaque enfant vivant ou représenté.

Des exemples feront ressortir ces modifications :

Soit une succession d'un actif global de 1.000.000 de francs, dévolue à concurrence de 750.000 francs à trois enfants, de 200.000 francs à l'époux survivant, de 50.000 francs à un légataire particulier. En appliquant le mode de calcul antérieur à 1940, la déduction porte sur la totalité de l'hérédité, soit 1.000.000. Le légataire et l'époux profitent de l'abattement qui est réparti proportionnellement aux parts recueillies.

Avec le système établi par la loi de 1940, la déduction portant sur l'ensemble des parts recueillies par les enfants et l'époux survivant, ne sera calculée que sur 950.000 francs. Le légataire devra acquitter les droits sur l'intégralité de son leg.

Actuellement, comme l'abattement est personnel à chaque enfant et calculé sur sa part propre, chacun bénéficie sur sa portion, soit 250.000 francs, d'une déduction de 500.000 frs.

Il n'aura donc rien à payer. Par contre l'époux comme le légataire ne jouissent d'aucun avantage.

On peut se demander pour quel motif la loi de 1942 a scindé l'abattement qui est désormais personnel à chaque descendant. On pouvait très bien n'augmenter que la quotité de la déduction sans en modifier le mode de calcul, c'est-à-dire en gardant la technique de 1940. L'article 408 aurait pu être ainsi conçu :

« Dans toute succession où le défunt laisse au moins trois enfants vivants ou représentés, il est effectué un abattement de 1.500.000 francs (au lieu de 500.000 francs) sur l'ensemble des parts recueillies par les héritiers en ligne directe descendante, majoré de 500.000 francs (au lieu de 100.000 francs) par enfant vivant où représenté en sus du troisième ».

Il semble que le législateur ait été guidé par des raisons uniquement fiscales.

En effet, supposons un de cujus père de trois enfants dont l'un est décédé après seize ans sans postérité. Il y a lieu d'effectuer les abattements prévus par la loi. Avec l'ancien mode de calcul la déduction serait maintenue à 1.500.000 frs bien que deux enfants seulement doivent se partager l'héritage. Ils bénéficieraient ainsi de la part d'abattement calculée du chef de leur frère décédé, soit 500.000 francs, ce qui fait pour chacun un supplément de 250.000 francs et un abattement personnel de 750.000 francs.

Avec le système actuel, l'abattement n'étant effectué que sur la part de chaque successible, chacun des deux frères survivants ne jouira que de sa déduction personnelle de 500.000 francs.

Il en résulte que ce nouveau mode de calcul est tout à l'avantage du fisc. L'enfant décédé dans les conditions de l'article 421 et l'enfant renonçant comptent bien pour la

détermination du nombre des successibles, mais aucun abattement ne peut être effectué de leur chef. C'est d'ailleurs ce que mentionne l'article 408 *in fine*.

*Montant de la diminution des droits résultant du fait
de l'abattement*

Nous allons maintenant rechercher quel est le montant de l'exonération des droits résultant de l'établissement d'un abattement de 500.000 francs par enfant.

Il y a d'abord une exonération fixe, c'est celle afférente aux droits qui seraient dûs sur 500.000 francs, si l'abattement n'existait pas. Nous avons fait le calcul : elle se monte à 35.660 francs.

Il y a en second lieu une diminution de droits résultant du fait que, par suite de la progressivité par tranches des taux, les droits de succession portant sur la part excédent l'abattement sont calculés avec les taux du début et non avec ceux des tranches postérieures à 500.000 francs. Nous ne pouvons pas donner le montant de cette diminution, puisqu'il est variable selon l'importance des parts successorales. A titre de renseignement, nous avons calculé que pour une portion héréditaire de 800.000 francs, la diminution de droits portant sur les 300.000 francs excédent la déduction forfaitaire de 500.000 francs, se monte à 24.840 francs (différence entre 48.900 francs, droits liquidés sur 300.000 francs avec le taux de la fraction comprise entre 500.000 et 1.000.000 de francs, et 18.060 francs, droits liquidés sur la même somme avec les taux du début).

Le montant de l'exonération par enfant pour une part nette de 800.000 francs est alors de :

$$35.660 \text{ francs} + 24.840 \text{ francs} = 60.500 \text{ francs.}$$

La succession étant recueillie par trois enfants au minimum, il en résulte une diminution de droits totale de :

60.500 francs $\times$ 3 = 181.500 francs, pour une hérédité de 2.400.000 francs.

L'ensemble des droits à payer s'élève à 54.180 francs, au lieu de 235.680 francs si les abattements n'étaient pas effectués.

Notons enfin que si les héritiers ont au moins trois enfants, ils ne paieront absolument rien (voir infra), par suite du cumul des abattements et des réductions.

Evolution du montant des abattements

Il nous a paru intéressant de synthétiser dans un tableau l'évolution du montant maximum des abattements sur l'actif successoral. Les déductions ont augmenté d'une façon constante, depuis la première loi qui les a introduites. Nous avons établi nos calculs pour une famille de cinq enfants, ce chiffre seul permettant de tenir compte de toutes les modifications du nombre minimum des enfants, apportées par les lois de 1920 et suivantes.

Abattements totaux maxima opérés sur l'actif successoral lorsque la famille du de cujus se compose de cinq enfants.

Régimes en vigueur	Montant des abattements francs
Loi du 25 juin 1920	15.000
Loi du 29 décembre 1929	30.000
Loi du 31 décembre 1936	60.000
Décret-loi du 29 juillet 1939	90.000
Loi du 9 novembre 1940	700.000
Loi du 24 octobre 1942	2.500.000

Ce simple tableau montre mieux que des phrases l'effort

considérable fait par le législateur de l'Etat français pour favoriser la famille. Un abattement de 1.500.000 francs pour une famille de trois enfants représente quelque chose de sérieux. Les fortunes de cet ordre, si elles sont plus nombreuses à l'heure actuelle ne constituent cependant pas les héritages courants. Nous aurions aimé avoir communication des statistiques successorales pour connaître le nombre des successions ayant bénéficié des abattements, mais elles n'ont pas encore été publiées pour les années 1940, 1941, 1942.

Une conséquence indirecte de la hausse des abattements a été la suppression des exonérations fiscales applicables aux successions comportant des exploitations agricoles ou artisanales, édictées par l'article 18 de la loi du 31 mars 1931, modifié et complété par le décret du 21 avril 1939 (article 414 et 414 *bis* du C. E.).

Il était prévu une déduction sur l'actif net global des successions en ligne directe descendante de la valeur, lorsqu'elle n'excédait pas 100.000 francs :

1°) des maisons ou des terres occupées et exploitées par une famille d'agriculteurs.

2°) des maisons avec boutiques ou ateliers et du matériel ou outillage les garnissant, occupées ou exploitées par une famille d'artisans.

La loi favorisait ainsi non seulement les agriculteurs, mais aussi les artisans ruraux modestes, dont le travail contribue à la vie agricole.

Cette législation a été abolie par la loi du 9 novembre 1940. Les pouvoirs publics ont considéré qu'il n'y avait pas lieu de maintenir les exonérations établies par la loi de 1931 et le décret de 1939.

La loi de 1940 en effet exonère entièrement, ou d'une façon très sensible, toutes les successions recueillies par plus de

deux enfants (dégrèvements augmentés postérieurement par la loi de 1942). Or la loi du 31 mars 1931 qui avait pour but d'encourager les familles paysannes, voit ses vues atteintes d'une façon plus directe et plus certaine, en appliquant les nouvelles déductions qui sont communes à toutes les familles.

Pour qu'un agriculteur puisse exploiter son domaine avec le concours de sa famille, il faut que celle-ci soit assez nombreuse et dans ce cas elle profite tout naturellement des exonérations nouvelles.

§ 2. — Différenciation des tarifs

La taxe successorale combinée avec la déduction sur l'actif constituait un système homogène de dégrèvements. Les allègements fiscaux étaient plus ou moins accentués suivant l'importance de la famille du défunt, de sorte que la présence d'un enfant supplémentaire n'était pas sans réagir sur la liquidation des droits.

Après la disparition de la taxe successorale, les avantages qu'elle accordait aux familles nombreuses par la progressivité de son taux, suivant l'importance de la postérité du défunt, leur furent conservés par l'application du même principe de progressivité aux droits de mutation proprement dits. Le décret du 11 novembre 1934 a établi pour chaque degré de parenté des tarifs différents, augmentant selon que le de cujus laissait deux, un, ou pas d'enfants vivants ou représentés. Pour trois enfants il était fait application de l'abattement de 10 % et du tarif le plus faible.

Actuellement le barème des droits tel qu'il a été fixé par la loi du 9 novembre 1940, ne tient compte de la postérité du de cujus que lorsque la succession est recueillie en ligne directe descendante ou ascendante ou entre époux. On notera une différence avec les déductions à la base sur l'actif suc-

cessoral qui ne s'appliquent qu'en ligne directe descendante seulement. Il y a ainsi toujours une graduation dans les dégrèvements fiscaux. A partir de trois enfants les abattements se cumulent avec le tarif le plus faible. Pour deux enfants le tarif est moins élevé que s'il n'y en a qu'un et plus fort que s'il y en a trois.

Pour faire ressortir les avantages résultant de la différenciation des tarifs plus clairement que par une simple lecture des taux, nous avons établi un tableau figurant les différences de droits résultant du simple jeu de la diminution des taux, suivant que le défunt avait trois ou deux, deux ou un, un ou point d'enfants vivants ou représentés, lorsque la succession est dévolue en ligne directe descendante ou ascendante ou entre époux.

On se rend compte en quelque sorte du bénéfice procuré par la charge d'un enfant supplémentaire, et de la moins value qu'il en coûte au fisc.

Le principe de variation des tarifs suivant la postérité du de cujus trouve également son application dans les maxima de perception de droits.

Sauf quelques mesures de détente éphémères, les droits de mutation par décès n'ont cessé de s'accroître jusqu'à devenir spoliateurs. Quant on manque de recettes, on augmente l'impôt sans se soucier des résultats. Cependant il devenait inadmissible que le fisc ait pu prélever jusqu'à 98 % d'une hérédité. Le législateur se rendant compte du danger que cela représentait, a finalement prévu des maxima au-delà desquels l'Enregistrement ne peut rien percevoir de plus. Il était naturel, comme cela se fait pour les droits de mutation, de les faire varier suivant le degré de parenté unissant le de cujus aux successibles.

Mais en outre la loi de 1940, en vue de tenir compte de

PARTS SUCCESSORALES NETTES	5.000	10.000	50.000	100.000	250.000	500.000	1.000.000	2.000.000	5.000.000	10.000.000	50.000.000	150.000.000
L. DESCENDANTE 1 ^{er} DEGRÉ												
Différence entre tarif de 2 et de 1 enfant	40	105	1.385	3.985	13.785	33.035	87.535	192.535	334.480	500.000	2.500.000	7.500.000
tarif de 3 et de 2 enfants	15	30	510	1.310	4.610	12.860	29.360	88.360	289.360	500.000	2.500.000	7.500.000
L. DESCENDANTE 2 ^e DEGRÉ												
Différence entre tarif de 2 et de 1 enfant	15	100	1.460	2.810	8.510	21.010	51.010	117.965	250.000	500.000	2.500.000	7.500.000
tarif de 3 et de 2 enfants	15	35	375	1.075	1.975	3.225	17.725	82.035	250.000	500.000	2.500.000	7.500.000
ENTRE EPOUX												
Différence entre tarif de 1 et d'aucun enfant.	105	270	2.670	5.970	18.270	34.520	59.520	100.000	250.000	500.000	2.500.000	7.500.000
tarif de 2 et de 1 enfant	60	225	2.225	5.525	14.675	34.425	86.925	153.800	250.000	500.000	2.500.000	7.500.000
tarif de 3 et de 2 enfants	30	85	965	2.315	8.915	19.915	41.915	86.915	250.000	500.000	2.500.000	7.500.000
L. DIRECTE DESCENDANTE												
Différence entre tarif de 1 et d'aucun enfant.	55	220	2.860	6.410	14.560	28.310	50.000	100.000	250.000	500.000	2.500.000	7.500.000
tarif de 2 et de 1 enfant	25	135	1.895	5.195	17.195	37.195	73.150	100.000	250.000	500.000	2.500.000	7.500.000
tarif de 3 et de 2 enfants	30	110	890	2.340	10.590	24.340	51.840	100.000	250.000	500.000	2.500.000	7.500.000

l'importance de la famille, a également établi une différenciation de ces limites maxima, en ligne directe descendante ou ascendante et entre époux, selon le nombre d'enfants du défunt. Ces maxima sont fixés comme suit (article 408, C. E.).

20 % en ligne directe descendante ou ascendante et entre époux, lorsque le défunt laisse trois enfants ou plus vivants ou représentés.

25 % en ligne directe descendante ou ascendante et entre époux, lorsque le défunt laisse deux enfants vivants au représentés.

30 % en ligne directe descendante ou ascendante et entre époux, lorsque le défunt laisse un seul enfant vivant ou représenté.

35 % en ligne directe ascendante ou entre époux, lorsque le défunt ne laisse aucun enfant vivant ou représenté.

SECTION II. — LA SITUATION DE FAMILLE DES SUCCESSIBLES

L'impôt successoral est un impôt personnel, calculé en tenant compte des charges du contribuable. C'est la loi du 31 décembre 1917 qui, pour la première fois, institua une réduction de droits en faveur de l'héritier père de famille. Par ailleurs le décret du 29 juillet 1939 créa une surtaxe à l'encontre des célibataires, divorcés et mariés sans enfant au jour de l'ouverture de la succession.

§ I. — Réduction des droits

L'article 13 de la loi de 1917 qui l'institua, était ainsi conçu : « Lorsqu'un héritier, donataire ou légataire aura quatre enfants ou plus vivants au moment de l'ouverture

de ses droits à la succession, les droits à percevoir seront diminués de 10 % par enfant en sus du troisième, sans que la réduction totale puisse excéder 50 % ».

Ce texte fut renouvelé par l'article 31 de la loi du 25 juin 1920, mais avec modification de la phrase finale :

« ...sans que la réduction puisse dépasser 2.000 francs par enfant et que la réduction totale puisse excéder 50 % ».

Il y a ainsi fixation d'un double maximum.

La loi du 16 avril 1930 a étendu la réduction aux pères de trois enfants.

Plus tard le Code de la Famille (article 154 du décret du 29 juillet 1939) modifia les règles de réductions insérées dans l'article 410 du Code de l'Enregistrement en ce qui concerne la quotité et la limite maximum. Les droits applicables sont réduits de 25 % si les héritiers ou légataires ont trois enfants vivants ou représentés, de 50 % s'ils en ont quatre, de 75 % s'ils en ont cinq, de 100 % si le nombre des enfants est égal ou supérieur à six. Le maximum de réduction est porté à 5.000 francs par enfant vivant ou représenté en sus du deuxième. Le maximum total de 50 % est supprimé.

Notons ici que le Code de la Famille fait état, pour la réduction, des enfants représentés dont il n'était pas tenu compte antérieurement.

A son tour, l'article 4 de la loi du 9 novembre 1940 remania l'article 410 dans un sens plus favorable à la famille :

« Les droits liquidés conformément aux dispositions des articles 405 et 408 sont diminués de 75 % si l'héritier donataire ou légataire a trois enfants vivants ou représentés au moment de l'ouverture de ses droits à la succession, de 100 % s'il en a quatre ou plus, sans toutefois que la réduction totale puisse excéder 50.000 francs par enfant en sus du deuxième ».

Actuellement, l'article 410 du Code de l'Enregistrement est ainsi rédigé, à la suite du changement apporté par la loi du 24 octobre 1942 :

« Lorsqu'un héritier, donataire ou légataire a trois enfants ou plus, vivants ou représentés au moment de l'ouverture de ses droits à la succession, il bénéficie sur l'impôt à sa charge, liquidé conformément aux dispositions des articles 405 et 408, d'une réduction de 100 % et qui ne peut toutefois excéder 100.000 francs par enfant en sus du deuxième ».

Ainsi, les modifications apportées à l'ancien texte concernent :

1° la quotité de la réduction. Elle est établie uniformément à 100 % quel que soit le nombre des enfants de l'héritier, pourvu qu'il en ait au moins trois.

2° le chiffre maximum de réduction par enfant. Il est fixé à 100.000 francs par enfant en sus du deuxième et est ainsi le double de celui prévu par la loi de 1940. Quant au maximum établi par le Code de la Famille, il se trouve multiplié par 20.

Avec le chiffre de 100 %, la réduction est de l'intégralité de l'impôt successoral, tant que la limite maximum n'est pas atteinte. Elle est ainsi indépendante du montant des droits de mutation, ce qui est conforme à la logique, lorsqu'on lui assigne un but compensateur des charges de famille de l'héritier et qu'on y voit un moyen de favoriser la natalité.

La fixation d'une limite maximum obéit à cette considération que, sans elle, on aboutirait à des exonérations trop importantes, puisque de la totalité des droits, ce qui serait préjudiciable aux intérêts du Trésor.

Les réductions de droits sont applicables à tous les successibles, quelle que soit la nature des liens qui les unissent

au défunt, et se cumulent avec la déduction opérée sur le capital imposable. C'est ainsi une mesure générale qui n'est pas limitée quant à la qualité des personnes qui doivent en bénéficier. Elle s'applique donc au conjoint survivant chargé de famille, héritant de son époux, alors qu'il ne jouit pas de l'abattement à la base.

Actuellement, étant donné le cumul et la quotité des dégrèvements, on peut dire que l'héritier père d'au moins trois enfants, venant en concours avec deux frères ou sœurs dans la succession de leurs auteurs, ne paie pratiquement pas de droits lorsqu'il s'agit d'un héritage d'importance moyenne. En effet avec la déduction de 500.000 francs sur sa part et la réduction de droits de 100.000 francs, il peut recevoir, avant tout versement au fisc, une somme de 1.449.930 francs, ce qui correspond à une succession totale de 4.349.790 francs au moins et de 5.199.720 francs au plus (l'héritage recueilli par les enfants étant au minimum des 3/4 de la succession).

Pour permettre d'avoir une vue plus nette de l'évolution des réductions des droits de mutation par décès, nous avons dressé un tableau figurant la quotité des maxima de réduction calculés avec les différents systèmes qui se sont succédés, et portant sur un montant de droits de 250.000 francs, l'héritier ayant six enfants vivants ou représentés. Le chiffre 6 choisi permet de tenir compte de toutes les législations.

Régimes en vigueur	Réductions des droits	Droits à payer
Avant 1918	néant	250.000 francs
Loi 31 décembre 1917	75.000 francs	175.000 francs
Loi 25 juin 1920	6.000 francs	244.000 francs
Loi 16 avril 1930	8.000 francs	242.000 francs
Décret 29 juillet 1939	20.000 francs	230.000 francs
Loi 9 novembre 1940	200.000 francs	50.000 francs
Loi 24 octobre 1942	400.000 francs	néant

La brusque diminution de la réduction établie par la loi de 1920 a été nécessitée par d'impérieuses considérations budgétaires. On pouvait lire en effet, dans l'exposé des motifs de la loi, la phrase suivante : « Les doctrines, les convenances personnelles, les considérations les plus intimes même, paraissent devoir être momentanément abandonnées devant la nécessité urgente de parer aux besoins de la trésorerie ».

A propos de la réduction des droits pour charges de famille, des difficultés peuvent survenir au sujet de son calcul, dans le cas de cohéritiers renonçants. En vertu de l'article 51 de la loi du 13 juillet 1925 : « Au cas de renonciation à une succession, à un leg, à une donation, les droits de mutation par décès exigibles sur les biens qui par l'effet de la renonciation adviennent aux héritiers, donataires ou légataires, ne peuvent être inférieurs à ceux qui auraient été dûs par le renonçant, s'il avait accepté ».

On s'est alors demandé comment devait s'effectuer la liquidation des droits dont est redevable l'héritier appelé à la succession, à la suite de la renonciation, lorsqu'il rentre dans les conditions exigées pour bénéficier de la réduction pour charges de famille.

L'héritier doit-il payer des droits au moins égaux, sans aucune réduction, au montant de ceux qu'aurait dû acquitter le légataire s'il n'avait pas renoncé, ou bien, faut-il au contraire déduire du montant de l'impôt, la réduction établie par l'article 410 du Code de l'Enregistrement ?

L'administration, prévoyant la difficulté, s'est expliquée dans l'instruction n° 4.030, § 24. Il résulte de son interprétation de l'article 51 de la loi du 13 juillet 1925, que le total des droits de succession à la charge de l'héritier qui profite de la renonciation, doit être pour le moins égal au montant qu'aurait acquitté le successible renonçant. Il y a un mini-

mum de perception qui exclut en principe toute réduction de l'impôt successoral, en raison de la situation de famille de l'héritier acceptant.

Comment déterminer ce minimum de perception ? Il y a lieu de faire deux liquidations, l'une en tenant compte de la renonciation, l'autre sans en tenir compte, et c'est celle qui produit l'impôt le plus élevé qui doit être retenue (1).

Notons enfin que les réductions sont applicables même lorsque les droits ont été réduits au maximum prévu par la loi. D'après la solution du 3 septembre 1927, et l'instruction n° 3.928, § 23, il y a lieu d'appliquer à ce maximum les réductions pour enfants prévues par l'article 410 du Code de l'Enregistrement (Dictionnaire de l'Enregistrement n° 4.002).

§ 2. — Majoration des droits et des limites maxima de perception

En vue de compenser autant que possible les charges supportées par les familles nombreuses, le Code de la Famille a institué une majoration des droits de succession dont sont redevables les héritiers, donataires ou légataires âgés d'au moins 30 ans et n'ayant pas d'enfant à leur charge.

Reprenant les dispositions de l'article 410 bis du Code de l'Enregistrement, la loi du 24 octobre 1942 y a apporté certaines modifications :

« Les droits de mutation par décès liquidés par application des tarifs fixés par l'article 408, de même que les maxima

(1) En vertu du dernier alinéa de l'article 416 du Code de l'Enregistrement, ces dispositions ne sont pas applicables aux héritiers en ligne directe.

MAGUERO · *Traité alphabétique des droits de l'Enregistrement*, 3^e éd. Successions n°. 1180.

prévus au dit article, sont majorés pour les héritiers, donataires ou légataires, âgés d'au moins trente ans au jour de l'ouverture de la succession et sans enfant vivant ou représenté,

1° de 15 % s'ils sont mariés ou veufs.

2° de 25 % s'ils sont célibataires ou divorcés.

Le montant de la majoration est remboursé quand il est justifié de la naissance d'une enfant légitime dans l'année de l'ouverture de la succession ».

Si cette surtaxe est apparue longtemps après les premiers aménagements familiaux, il faut cependant reconnaître qu'il en avait été plus d'une fois question au cours de l'élaboration des diverses lois fiscales.

Lors du vote de l'article 31 de la loi du 25 juin 1920, la Chambre voulut pousser plus loin l'assimilation qui existait déjà entre les impôts sur le revenu et les droits successoraux, en demandant que soient frappés de surtaxes les héritiers, célibataires ou divorcés, âgés de plus de trente ans et n'ayant aucune personne à leur charge, et les héritiers mariés depuis deux ans et sans enfant. Le Sénat, sur l'avis de M. Paul Doumer, rapporteur général de la commission des Finances, rejeta cette proposition. « Il n'existe pas de motifs pour surtaxer les transmissions par décès, en raison de circonstances personnelles à l'héritier qui peuvent n'être que temporaires, et dont l'existence au moment de l'ouverture de la succession ne peut être que le résultat d'une coïncidence.

S'il est juste de surtaxer annuellement les revenus des célibataires, des divorcés ou des redevables mariés sans enfant, il ne serait pas équitable de leur prendre définitivement une partie des biens qui leur sont échus par succession, sous le prétexte qu'ils ne sont pas mariés ou n'ont pas

encore d'enfant au moment de l'ouverture de la succession, alors qu'ils ne se seraient peut-être pas trouvés dans cet état si le décès s'était produit quelque temps après » (1).

Ces objections n'ont pas prévalu jusqu'au bout.

L'établissement de la surtaxe actuelle a été dicté par plusieurs considérations : tout d'abord, compensation des charges qui pèsent sur les familles nombreuses. Pour donner à la famille, au point de vue fiscal, un traitement égal à celui du célibataire, on peut soit dégrèver le chef de famille, soit surtaxer le contribuable qui n'a personne à sa charge. La législation française a adopté conjointement les deux moyens qui se renforcent l'un et l'autre et compensent leurs défauts réciproques. La surtaxe essaye de prendre au célibataire ce qu'il aurait du dépenser s'il avait eu des enfants. Ce manquement ne doit pas être une source d'économies.

Il y a en second lieu l'idée de pénalisation, quoique ce terme soit peut-être d'ailleurs un peu fort, puisqu'en fait il n'y a pas de véritable délinquant. Le contribuable doit se marier et avoir des enfants. Si à un certain âge il ne l'a pas fait, il manque à son devoir social. Le Législateur le lui fait sentir en augmentant ses impôts.

Enfin il y a une idée budgétaire : c'est celle de la compensation des moins-values résultant de l'application des dégrèvements. Les abattements à la base, les réductions de droits ne sont pas sans influencer sur les ressources du Trésor : il s'en suit une diminution du rendement de l'impôt successoral. Or il est de règle que le fisc ne doit jamais perdre, et ce qu'il abandonne d'un côté, il doit le récupérer de l'autre.

(1) Rapport de la Commission des Finances du Sénat, 30 avril 1920, *J. O., Sénat 1920, Annexe 201*, p. 65.

Tarif des droits de mutation pa

<i>Indication du degré de parenté et du nombre d'enfants laissés par le défunt</i>	<i>Tarif appli</i>			
	1 fr. et 5,000 fr.	5,001 et 10,000 fr.	10,001 et 50,000 fr.	50,001
<i>En ligne directe descendante au premier degré :</i>	%	%	%	%
Un enfant vivant ou représenté.	2,20	3,30	7,20	11
Deux enfants vivants ou repré- sentés.....	1,40	2 "	4 "	6
Trois enfants ou plus, vivants ou représentés.....	1,10	1,70	2,80	5
<i>En ligne directe descendante au delà du premier degré :</i>				
Un enfant vivant ou représenté.	2,80	6,10	10 "	12
Deux enfants vivants ou repré- sentés.....	2,50	6,40	6,60	10
Trois enfants ou plus, vivants ou représentés.....	2,20	4 "	5,50	8
<i>Entre époux :</i>				
Pas d'enfant vivant ou repré- senté.....	6,10	11 "	17,60	22
Un enfant vivant ou représenté.	4 "	7,70	11,60	15
Deux enfants vivants ou repré- sentés.....	2,80	4,40	6,60	8
Trois enfants ou plus, vivants ou représentés.....	2,20	3,30	4,40	6
<i>En ligne directe ascendante :</i>				
Pas d'enfant vivant ou repré- senté.....	6,60	12,10	19,80	24
Un enfant vivant ou représenté.	5,50	8,80	13,20	17
Deux enfants vivants ou repré- sentés.....	5 "	6,60	8,80	11
Trois enfants ou plus, vivants ou représentés.....	4,40	5 "	6,60	8
<i>En ligne collatérale :</i>	19,80	22 "	27,50	35
Entre frères et sœurs.....				
Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces.....	24,50	27,50	33 "	38
Entre grands-oncles ou grands- tantes et petits-neveux ou pe- tites-nièces et entre cousins germains.....	31 "	33 "	40 "	44
<i>Entre parents au delà du qua- trième degré et entre personnes non parentes.....</i>	35,50	40 "	44 "	48

ar la loi du 9 novembre 1940

ction de part nette comprise entre :

500.000 fr.	500.001 et 1.000.000 de francs	1.000.001 et 2.000.000 de francs	2.000.001 et 5.000.000 de francs	5.000.001 et 10.000.000 de francs	10.000.001 et 50.000.000 de francs	50.000.001 et 150.000.000 de francs	Au delà de 150.000.000 de francs
%	%	%	%	%	%	%	%
80	28,50	34 "	38 "	44 "	48,50	57,50	66 "
10	17,60	23,50	26,50	30 "	36,50	46,50	52 "
80	14,30	17,60	19,80	24,50	29 "	27,50	44 "
"	30,50	36 "	40,50	46 "	49,50	58,50	67,50
"	24,50	29 "	34,50	40 "	45,50	55 "	66 "
50	22 "	27,50	33 "	38,50	44 "	52 "	59,50
"	37,50	42 "	47,50	52 "	55 "	64 "	74 "
50	32,50	38 "	42,50	47 "	51 "	60,50	68,50
60	22 "	26,50	31 "	35,50	43 "	51 "	59,50
20	17,50	22 "	26,50	31 "	40 "	48,50	58,50
50	41 "	46,50	52 "	57,50	64 "	71,50	77 "
"	35,50	41 "	46,50	52 "	57,50	65 "	71,50
"	27,40	33 "	38,50	44 "	49,50	55 "	64 "
50	22 "	27,50	33 "	38,50	44 "	49,50	60 "
50	51 "	55 "	59,50	64 "	68,50	73 "	79,50
50	53 "	57 "	62 "	66 "	71,50	77 "	82,50
"	55 "	59,50	64 "	68,50	75 "	79,50	86 "
"	59,50	66 "	70,50	75 "	79,50	82,50	88 "

Pour l'application de la surtaxe l'article 410 bis exige deux conditions :

1° L'héritier doit être âgé d'au moins trente ans au jour de l'ouverture de la succession. L'âge de trente ans est considéré comme l'âge normal du mariage. Il est souvent difficile, pour des raisons matérielles, de fonder une famille plus tôt.

2° Il faut qu'à la même date il n'ait pas d'enfant vivant ou représenté. On doit entendre cette formule comme elle a été définie au Chapitre II. Ainsi le célibataire ayant un enfant naturel reconnu ou un enfant adoptif sera exonéré de la surtaxe. Au contraire l'héritier marié dont les enfants sont décédés avant d'avoir atteint l'âge de seize ans, devra l'acquitter.

La surtaxe est applicable aux célibataires, divorcés, mariés ou veufs, mais son montant est variable.

Pour les mariés ou veufs, elle est de 15 % du montant des droits. Au point de vue pénalité, le fisc sanctionne l'absence d'enfants.

Pour les célibataires ou divorcés, la surtaxe, portée à 25 %, se trouve augmentée des 2/3. Elle revêt alors un caractère de pénalisation double : sanction du défaut de mariage 10 %, sanction d'absence d'enfants 15 %. Le divorcé s'est bien marié, mais il n'a pu se maintenir dans cet état. Le séparé de corps, au contraire, dont le mariage est toujours existant, ne paiera que la majoration de 15 %, s'il est sans postérité.

La majoration porte à la fois sur les droits de mutation et sur les maxima de perception prévus par l'article 405. Par exemple, si dans un cas d'espèce, le maximum est de 50.000 francs, il sera porté à 62.500 francs s'il s'agit d'un célibataire ou d'un divorcé, et à 57.500 francs pour un héritier marié ou veuf.

On dira que la surtaxe est injuste pour certaines personnes comme les prêtres, les invalides, les personnes ayant subi une intervention chirurgicale, bref, tous ceux qui sont dans l'impossibilité physique ou morale d'avoir des enfants. Tout ce monde n'échappe pas à la loi. Seul compte le fait de n'avoir pas de progéniture, peu importe la cause.

Le fisc se montre bienveillant s'il est justifié de la naissance d'un enfant légitime, dans l'année d'ouverture de la succession. Le montant de la majoration est alors remboursé ; les parties ont un délai de 1 an à partir de la naissance pour en réclamer la restitution.

Par cette dernière disposition, le Législateur a voulu tenir compte, comme le disait précisément M. Paul Doumer « des circonstances personnelles à l'héritier qui peuvent n'être que temporaires et dont l'existence au moment de l'ouverture de la succession ne peut être que le résultat d'une coïncidence ».

On remarquera qu'il s'agit d'un enfant légitime, la naissance d'un enfant naturel reconnu de même qu'une adoption, dans la même époque, est inopérante.

Le célibataire ou divorcé a ainsi un an pour se marier ou devenir père de famille s'il veut obtenir la restitution de la surtaxe.

Par mesure de tempérament, justifiée par des motifs compréhensifs de leur situation, il a été décidé de ne faire supporter la majoration aux prisonniers de guerre âgés d'au moins 30 ans et sans enfants, que s'ils ne justifient pas de la naissance d'un enfant légitime dans l'année de leur retour de captivité. (B. O., août 1942, p. 66).

*
* *

Comme on a pu le remarquer au cours du présent cha-

pitre, le système français renferme d'excellents encouragements de la famille qui se complètent les uns et les autres : par la combinaison des tarifs de faveur et des abattements à la base, le fisc perçoit moins de droits sur un actif successoral d'un montant identique lorsqu'il s'agit d'un de ejus père de famille, qu'au cas où le défunt était sans postérité ; de même le contribuable ayant charge d'enfants paie un impôt moins élevé que l'héritier sans descendance, bien que les parts d'héritage soient les mêmes, cela résultant du jeu des réductions et des majorations de droits.

Pour apprécier les résultats pratiques de l'aménagement familial des droits de mutation par décès, nous avons dressé deux tableaux figurant les effets combinés des abattements à la base et des tarifs différents d'une part, des réductions et des majorations d'autre part.

Dans le premier tableau, nous avons calculé le montant des droits à percevoir sur des actifs successoraux de 100.000, 500.000, 1.000.000 et 3.000.000 de francs, suivant la situation de famille du de ejus. Bien qu'il n'y ait aucune surtaxe à l'encontre des défunts célibataires ou mariés sans postérité, nous les avons cependant fait figurer, pour avoir une vue plus complète de la variation du montant de l'impôt successoral. Nous supposons la succession du célibataire allant à ses ascendants, celle de l'époux sans enfants recueillie par son conjoint.

Ces deux hypothèses ont été choisies parce que les tarifs des droits y sont les plus faibles bien qu'en réalité, les choses ne se passent pas toujours ainsi. Nous ne tenons évidemment pas compte de la situation de famille de l'héritier.

Le second tableau reproduit la variation du montant des droits de mutation perçus sur des actifs successoraux de 100.000, 500.000, 1.000.000 et 3.000.000 de francs, suivant la

situation de famille de l'héritier ; on y voit l'effet des réductions et des majorations de droits. Il s'agit d'un héritage dévolu en ligne directe descendante au premier degré, un enfant vivant ou représenté. On se rendra compte que la différence de traitement s'accroît brusquement à partir de l'héritier père de trois enfants. A remarquer qu'il n'y a aucune différence entre l'héritier père de deux enfants et celui qui n'en a qu'un ; il y a là une lacune que devrait combler le Législateur, pour que le système de dégrèvements soit approprié à toutes les situations de famille.

**Variation du montant des droits perçus sur un même actif successoral
suivant la qualité du de cujus**

Montant de l'actif successoral	MONTANT DES DROITS PERÇUS SUIVANT LA QUALITÉ DU DE CUJUS (en francs)							
	Célibataire succession recueillie par les ascendants	Marié sans enfants succession recueillie par le conjoint	Marié					Marié 6 enfants
			Marié 1 enfant	Marié 2 enfants	Marié 3 enfants	Marié 4 enfants	Marié 5 enfants	
francs			succession recueillie par les enfants					
100.000	24.105	18.895	8.955	5.070	néant	néant	néant	néant
500.000	154.855	140.145	81.555	48.520	néant	néant	néant	néant
1.000.000	350.000 maximum	327.645	224.055	136.520	néant	néant	néant	néant
3.000.000	1.050.000 maximum	1.050.000 maximum	900.000 maximum	636.520	195.160	107.160	35.660	néant

Variation du montant des droits perçus sur un même actif successoral, suivant la qualité de l'héritier, en ligne directe descendante au 1^{er} degré, 1 enfant vivant ou représenté

MONTANT DES DROITS PERÇUS SUIVANT LA QUALITÉ DU SUCCESSIBLE (en francs)								
Montant de l'actif successoral	Célibataire divorcé sans enfants	Marié ou veuf sans enfants	Marié enfant	Marié 2 enfants	Marié 3 enfants	Marié 4 enfants	Marié 5 enfants	Marié 6 enfants
	francs							
100.000	11.193,75	10.298,25	8.955	8.955	néant	néant	néant	néant
500.000	101.942,75	93.788,25	84.555	84.555	néant	néant	néant	néant
1.000.000	280.068,75	257.663,25	224.055	224.055	124.055	24.055	néant	néant
3.000.000	1.125.000 maximum	1.035.000 maximum	900.000 maximum	900.000 maximum	800.000	700.000	600.000	500.000

APPENDICE

L'aménagement familial des droits de succession en droit comparé

L'étude du droit comparé ne nous fournit que très peu d'exemples d'aménagements familiaux des droits de succession, comparables à ceux en vigueur dans la législation fiscale française. Si l'on trouve à peu près partout une variation des taux suivant le degré de parenté, il n'y a en revanche que la seule législation italienne qui s'attache avec beaucoup d'ampleur à la situation de famille de l'héritier ou à celle du de cujus. Elle voit d'ailleurs en cela un instrument de politique nataliste.

Il a bien été établi dans certains pays étrangers des exemptions de droits et déductions sur l'actif successoral, mais ces dégrèvements obéissent à des considérations extra familiales. C'est ainsi qu'en Grande-Bretagne, sont exemptés de l'Estate Duty, les objets d'art, peintures, manuscrits, estampes, collections scientifiques et autres et tous objets non productifs de revenus, ainsi que les biens donnés à Sa Majesté pendant la période exceptionnelle débutant le

5 septembre 1939. L'exonération totale des petites successions ne dépassant pas 5.000 livres, recueillies par la veuve, les héritiers en ligne directe, les frères et sœurs du défunt, ne vise qu'à maintenir intacte la petite épargne dans le cercle familial.

Les déductions à la base et exonérations établies en Allemagne par la loi du 16 octobre 1934 ne tiennent aucun compte de la situation de famille du défunt. Elles sont applicables sans considération du nombre des enfants et ne peuvent donc pas revêtir un caractère compensateur des charges de famille ou servir de prime à la natalité. Leur variation suivant les classes d'héritiers les rattache aux mêmes causes qui ont déterminé la variation des tarifs. C'est ainsi qu'il y a un abattement de 30.000 reichmarks pour les successibles de la première classe (conjoint, enfants légitimes, adoptifs, naturels sous certaines conditions, enfants d'un autre lit), de 10.000 reichmarks en faveur des héritiers de la classe 2 (descendants des personnes de la première classe), et des exonérations sur les biens n'excédant pas 2.000 reichmarks et 500 reichmarks recueillis respectivement par les successibles des classes 3 et 4, et de la classe 5.

L'exonération totale de la taxe successorale dont bénéficie le conjoint, a lieu pourvu qu'il ait encore des enfants vivants au jour du décès, quel que soit leur nombre. Il s'agit des enfants ou descendants d'enfants issus du mariage du conjoint avec le de cujus ou des personnes adoptées à la fois par le conjoint et le défunt. Les enfants ou descendants simplement conçus et nés vivants ultérieurement, ainsi que ceux qui sont tombés au cours de la guerre mondiale ou de la lutte pour le triomphe du National Socialisme, ou sont décédés des suites de leurs blessures, sont assimilés aux précédents.

Une disposition intéressante que nous avons déjà signalée vise à amoindrir les spoliations du fisc dans le cas de décès rapprochés au sein du groupe familial. Si des personnes appartenant à l'une des premières classes de successibles héritent de contribuables de la même classe, de biens ayant fait l'objet d'une mutation par décès au cours des cinq dernières années, l'impôt qui frappe les dits biens est réduit de moitié, la réduction est du quart si la précédente mutation par décès remonte à plus de cinq ans, mais à moins de dix ans.

Comme visant directement la famille paysanne, nous devons signaler les dispositions fiscales de la loi du 29 septembre 1933 portant statut du domaine agricole héréditaire. Cette loi qui se rattache à des considérations de droit civil et d'économie politique et sociale, qui n'ont pas leur place ici, a établi une exonération totale de l'impôt de mutation portant sur le domaine agricole. Il s'agit d'une propriété suffisante pour permettre à l'exploitant propriétaire de vivre ainsi que sa famille des ressources qu'il en tire. Elle est inaliénable et ne peut être grevée de charges. Elle ne peut être divisée entre les héritiers, à moins que son partage ne rende possible la création de nouveaux domaines héréditaires, répondant aux conditions de la loi. Lors de la mort de l'exploitant, le domaine échoit en totalité à l'héritier capable, auquel la loi confère un droit de priorité. Celui-ci peut renoncer à l'exploitation en faveur de l'héritier immédiatement après lui dans l'ordre de préférence fixé par la loi. L'héritier qui reçoit le domaine doit assurer à ses cohéritiers le logement et la nourriture jusqu'à leur majorité, leur fournir la possibilité de se trouver un métier, doter ceux du sexe féminin dans la mesure des ressources de l'exploitation et enfin leur procurer du travail dans cette dernière, s'ils

venaient à tomber dans le besoin sans qu'il y ait faute de leur part.

Quoiqu'il en soit, toutes ces mesures sont indépendantes de la situation de famille du défunt ou du successible.

Le droit fiscal Belge fait une bien timide concession à l'importance de la famille de l'héritier, dans l'article 56 du code. En effet, les droits de succession et de mutation par décès sont réduits de 2 % par enfant légitime que l'héritier ou le légataire a lors de l'ouverture de la succession. Cette réduction est portée à 4 % en faveur du conjoint survivant pour chaque enfant légitime né de son mariage avec le de cujus. L'enfant conçu est pour autant qu'il naisse viable, assimilé à l'enfant né. Les petits enfants ne sont comptés que pour l'enfant dont ils sont issus.

Notons la limitation de la réduction à l'enfant légitime seul. L'enfant naturel n'y a donc pas droit. C'est une question sur laquelle nous reviendrons.

C'est l'examen de la législation italienne qui constituera la matière de cet appendice. Nous l'étudierons assez en détail, puisqu'il faut bien le dire, elle est à l'origine des dispositions françaises.

SECTION I.

HISTORIQUE DES AMENAGEMENTS FAMILIAUX DES DROITS DE SUCCESSION EN ITALIE

L'évolution du régime des droits de succession depuis l'unification politique et administrative de l'Italie, se caractérise par un accroissement constant des charges grevant les mutations à cause de mort, principalement dans la toute première période de l'après-guerre.

Les doctrines socialistes préconisant l'emploi de l'impôt successoral comme mode de suppression graduelle de la fortune privée et de transformation de l'ordre social, on voit apparaître des mesures qui n'aboutissaient à rien de moins qu'à une confiscation pure et simple au profit du trésor. En 1920 le taux maximum atteignait 90 %. D'autre part une taxe supplémentaire et des centimes additionnels venaient encore s'ajouter à ces droits exorbitants. D'après certains statisticiens, le prélèvement du fisc italien aurait pu atteindre, dans le cas le moins favorisé, 102,75 % de l'actif successoral, par suite du cumul des différents impôts.

Il s'en suivit un développement considérable de la fraude et une exportation des capitaux qui, avec le mécontentement général, amenèrent les pouvoirs publics à reconsidérer l'impôt successoral. Le gouvernement fasciste n'hésita pas à rompre avec les pratiques des gouvernements précédents et préféra renoncer, presque totalement, aux recettes pourtant importantes fournies par les droits de succession. Les changements qu'il y apporta visaient principalement à favoriser la petite épargne et à encourager les familles nombreuses. La Famille comme dans beaucoup d'autres pays était désignée comme une victime pour la fiscalité, et il n'y a aucun doute que cet excès contribuait à stabiliser la natalité à un niveau peu élevé. Or le fascisme avait principalement dans son programme la volonté d'augmenter la population de la péninsule. Le chef du gouvernement y insistait particulièrement. « La vie économique d'un pays dépend de sa population. Croire qu'un peuple nombreux devient un peuple pauvre est une monstrueuse erreur. Quand j'étais jeune, j'ai vécu dans une province dépeuplée et misérable, aujourd'hui elle est très habitée et la vie y est plus facile ». Une population forte étant ainsi nécessaire à la grandeur et à la pros-

périté du pays, il faut par conséquent encourager les familles nombreuses. La réforme des droits de succession, si elle procède par des dégrèvements massifs pourra atteindre ce but. Confiants désormais dans la protection de l'état, les parents restreindront moins leur progéniture puisqu'ils seront assurés de pouvoir transmettre intégralement à leurs enfants le fruit de leur labeur.

« Cette mesure, disait Mussolini, qui se détache des directives universelles de notre époque en matière d'impôts sur les successions, constitue la garantie certaine de la continuité historique de la nation. Elle veut bannir ainsi un système financier qui pousse le citoyen à ne connaître que sa propre existence individuelle, à ne vouloir travailler que pour lui seul, à préférer l'acquisition d'une rente viagère à l'assurance sur la vie au profit de ses descendants, à se laisser aller enfin à la dépense au lieu d'épargner, faisant ainsi gravement échec à la formation du capital, c'est-à-dire à la puissance productive de la nation ».

Il ne faudrait pas croire que le gouvernement italien, en édictant cette importante réforme, ait agi à la légère, sous l'impulsion d'idées généreuses, mais désordonnées. Son promoteur, M. de Stéfani, doyen de la Faculté des Sciences politiques de Rome avait étudié profondément l'influence du fisc sur les successions et ce sont ses observations qui conduisirent à l'élaboration du décret-loi du 20 avril 1923, n° 1082 (1).

Les modifications apportées par ce décret consistaient essentiellement en un allègement général des charges, obtenu

(1) ALBERTO DE STEFANI : *L'accertamento et la valutazione finanziaria del patrimonio successorio Francia* (1920).
La dinamica patrimoniale nell'odierna oeconomica capitalistica (1921).

à la fois par une exonération totale des successions ouvertes entre certains proches parents constituant le noyau familial (nucléo famigliare) et par une réduction du taux, et en la suppression de la taxe supplémentaire.

En vertu de l'article premier du décret-loi, étaient exemptées de la taxe successorale, les successions ouvertes :

- entre parents en ligne directe,
- entre conjoints,
- entre frères et sœurs,
- entre oncles ou tantes et neveux ou nièces,
- au profit des descendants des frères et sœurs du de cujus, s'ils succèdent par droit de représentation.

La grande loi fiscale du 30 décembre 1923 n° 3270 ne fit que reprendre les dispositions établies par le décret précité.

Dans l'ensemble, ce régime visait plus nettement à favoriser la constitution et le maintien de la petite épargne, qu'à accroître la population. Il n'y avait en effet aucune mesure de différenciation tenant compte du nombre d'enfants du défunt ou de l'héritier.

D'autre part la contraction du produit des droits de succession consécutive à l'application de la réforme fut trop importante, pour que, par souci d'équilibre budgétaire, le législateur ne se vit pas dans l'obligation de reviser le régime des exemptions dans ce qu'il avait de trop général. Il ne maintint alors seulement que les avantages d'inspiration démographique, en s'attachant à la situation de famille du de cujus et des successibles.

Les décrets-loi des 30 août 1930 n° 431, et 26 septembre 1935 n° 1749, convertis en la loi du 15 juin 1936 n° 1027, ont établi le régime de la taxe sur les successions dans sa teneur actuelle. Un décret-loi du 4 mai 1942 n° 374, inspiré des

nécessités financières de la guerre, créa un impôt supplémentaire sur le montant global des successions.

SECTION II. — LA LEGISLATION FAMILIALE ACTUELLE DES DROITS DE SUCCESSION EN ITALIE

Les droits de succession actuels se composent de deux impôts : la taxe sur les successions et l'impôt sur le montant net global des successions.

§ 1. — La taxe sur les successions

La taxe sur les successions frappe l'actif net de chaque part héréditaire. Son tarif normal applicable au profit des personnes physiques comporte un certain nombre d'aménagements, tenant compte de la situation familiale du défunt et des successibles : il y a ainsi des exemptions, majorations et réductions du tarif de base.

Le nombre minimum d'enfants donnant droit aux exemptions et aux réductions de droits est fixé à deux. Le Législateur français s'est arrêté au chiffre de trois.

Dans la détermination des enfants entrant dans le noyau familial, il est tenu compte uniquement des enfants procréés par l'auteur qui peuvent être légitimes, légitimés, naturels reconnus et prédécédés sans condition d'âge. Le principe du droit civil : « *Infans conceptus pro nato habetur, quoties de commodis ejus agitur* » d'après lequel l'enfant conçu est réputé pour né toutes les fois qu'il s'agit de son intérêt, trouve ici son application. Comme en droit fiscal français, les enfants qu'un conjoint remarié avait eu d'un précédent lit, ne sont pris en considération que pour ce qui est de la succession du conjoint remarié, mais ils n'entrent pas en ligne de compte dans le calcul des droits frappant la succes-

sion de l'autre conjoint (article 10 du décret-loi du 30 décembre 1923, modifié par le décret du 30 avril 1930 n° 431).

Influence de la situation de famille du défunt.

1° Exemption.

Il y a exemption totale de la taxe quel que soit le montant de l'actif net successoral, pour les successions intervenant en ligne directe, soit entre conjoints, lorsque le nombre des enfants du de cujus est égal ou supérieur à deux. L'exemption est ici beaucoup plus considérable que les abattements du droit français, puisqu'elle est de la totalité de l'actif.

On voit ainsi la différence avec la législation de 1923 : non seulement l'exemption se trouve limitée quant aux personnes qui en profitent, mais le nombre des enfants joue un rôle primordial puisqu'il faut en avoir au moins deux pour obtenir l'exonération.

2° Majorations des tarifs de base.

En vertu du décret-loi du 26 septembre 1935, le taux de base se trouve majoré du fait de l'âge et de la situation de famille du défunt.

La condition d'âge nécessaire pour qu'il y ait lieu à majoration est que le de cujus soit âgé de plus de trente ans. Dans ce cas, si ce dernier était célibataire, la majoration est des 3/10 du taux, elle est diminuée et portée à 2/10 s'il était marié ou veuf sans enfant, à 1/10 s'il était marié ou veuf avec un enfant.

Les majorations ne s'appliquent pas aux mutations en ligne directe ou entre conjoints, lorsque la part héréditaire ou le leg ne dépasse pas 10.000 lires, quel que soit d'ailleurs le montant global de la succession.

En outre sont exonérées de cette surtaxe les successions de certaines personnes :

- les membres du clergé séculier ou régulier,
- les interdits,
- les personnes morales,
- les défunts dont la mort a été occasionnée par un fait de guerre ou en service public.

On notera une différence avec le droit français qui ne connaît pas les majorations des droits lorsque le défunt était célibataire ou marié sans enfant. La surtaxe à l'encontre de ces mêmes personnes ne s'applique que s'il s'agit des héritiers.

Influence de la situation de famille de l'héritier.

L'importance de la famille de l'héritier a conduit le Législateur italien à établir également un système de majorations et de réductions des droits.

1° Majorations du tarif de base.

Les droits de succession sont majorés de 3/10 lorsque le successible âgé de plus de 30 ans est célibataire, de 2/10 s'il est marié ou veuf sans postérité, de 1/10 s'il est marié ou veuf avec un enfant. Les mêmes exceptions que celles prévues en faveur de certaines catégories de de cujus, comme il est dit plus haut, trouvent également ici leur application.

2° Réduction du tarif de base.

Le décret-loi du 26 septembre 1935 précité, prévoit par ailleurs que les héritiers ou légataires, quel que soit leur âge, ayant deux ou plusieurs enfants vivants ou représentés au moment de l'ouverture de la succession, même si ces enfants ne sont plus à leur charge, bénéficient d'une réduction de 1/20 par enfant sur le taux des droits. Cette réduction est portée à 1/10 par enfant lorsque le nombre de ces derniers est de cinq ou plus.

§ 2. — L'impôt sur l'actif net global des successions

Institué par un décret du 4 mars 1942, n° 434, cet impôt frappe les successions dont l'actif excède en principe 50.000 liras. Il diffère de la taxe en ce sens qu'il est assis, non sur chaque part héréditaire, ou chaque leg, mais sur la masse des biens dévolus avant tout partage. Comme la taxe successorale cependant, il comporte un aménagement familial.

C'est ainsi qu'en sont entièrement exonérées les successions ouvertes en ligne directe ascendante ou descendante ou au profit du conjoint survivant, lorsque le de cujus avait au moins trois enfants vivants ou représentés. Au cas où il n'aurait laissé qu'une progéniture inférieure, l'héritage, dévolu dans les mêmes conditions, ne bénéficie d'une exonération entière, que si l'actif héréditaire net est inférieur à 250.000 liras. Si l'actif est supérieur à cette même somme, l'impôt ne frappe que la fraction excédant ce montant, à un tarif de faveur. En effet, on ne fait application que du taux afférent aux tranches supérieures à 250.000 liras et réduit de 50 %, si le défunt laisse un enfant, et de 75 % s'il laisse deux enfants.

On voit que le système italien est particulièrement adapté aux nécessités familiales. D'aucuns pourraient croire que tous ces dégrèvements ont été préjudiciables aux ressources budgétaires. Il n'en est rien. Si comme nous l'avons dit, il y a eu un fléchissement des recettes à partir de 1924, on est passé de 305.189.000 liras en 1923 à 55.970.000 liras pour l'année 1929-1930, il y a eu redressement très net à partir de l'application des décrets de 1930 qui tout en limitant les transmissions en ligne directe et entre époux, les subordonnent à des considérations d'importance de la famille. On remonte brusquement en 1930-1931 à 100.543.000 liras, ce qui

correspond à une augmentation du produit des droits de succession de 80 %. Le rendement ne fait par la suite que croître pour atteindre 280.596.000 liras en 1941. On voit que l'on s'est beaucoup rapproché du chiffre de 1923 alors que la fiscalité était spoliatrice (1).

Une fiscalité aménagée sur des bases réalistes, appropriée à la situation du contribuable est préférable du point de vue de la justice et presque du point de vue du rendement, comme le montre l'exemple italien, à un système d'impôts spoliateurs, uniquement préoccupé d'accroître les ressources du Trésor et qui de ce fait engendre la fraude.

*
* *

Pour apprécier l'influence jouée par la famille du de cujus ou des successibles dans le droit fiscal italien des successions, nous avons dressé dans deux tableaux les effets des majorations, réductions et exemptions d'impôts, sur des exemples concrets.

Le premier tableau figure la variation, suivant la situation de famille du défunt, du montant de la taxe à percevoir sur des actifs successoraux de 69.000 liras, 345.000 liras, 690.000 liras, 2.070.000 liras, ces chiffres correspondant en importance à ceux établis pour le droit français (voir tableau p. 92).

Nous supposons également la succession du légataire allant à ses ascendants, celle de l'époux sans enfants recueillie par son conjoint.

On se rendra compte que les successions entre époux sont beaucoup plus frappées qu'en France.

(1) Chiffres publiés par l'Annuario Statistico Italiano.

Le deuxième tableau reproduit la variation du montant de la taxe suivant la qualité de l'héritier. Contrairement à ce qui se passe en France, le fisc italien n'a pas édicté de limite maxima de réduction. Il en résulte que l'exonération serait entière pour un héritier père de 10 enfants (réduction de 1/10 par enfant).

**Variation du montant de la taxe perçue sur un même actif successoral
suivant la qualité du de cujus**

MONTANT de l'actif successoral (en livres)	MONTANT DE LA TAXE PERÇUE SUIVANT LA QUALITÉ DU DE CUJUS			
	Célibataire succession recueillie par les ascendants	Marié sans enfant succession recueillie par le conjoint	Marié 1 enfant	Marié 2 enfants
			Succession recueillie par les enfants	
69.000	1.404	1.960	1.080	néant
345.000	10.790	49.800	8.300	néant
690.000	26.745	54.200	20.550	néant
2.070.000	126.295	221.300	97.150	néant

**Variation du montant de la taxe perçue sur un même actif successoral
suivant la qualité de l'héritier, en ligne directe descendante, 1 fils unique**

MONTANT de l'actif successoral (en livres)	MONTANT DE LA TAXE PERÇUE SUIVANT LA QUALITÉ DU SUCCESSIBLE							
	Célibataire	Marié ou veuf sans enfants	Marié 1 enfant	Marié 2 enfants	Marié 3 enfants	Marié 4 enfants	Marié 5 enfants	Marié 6 enfants
69.000	1.404	1.296	1.188	972	918	864	540	432
345.000	10.790	9.960	9.130	7.470	7.055	6.640	4.150	3.320
690.000	26.715	24.660	22.605	18.495	17.467,5	16.440	10.275	8.220
2.070.000	126.295	116.580	106.865	87.435	82.577,5	77.720	48.575	38.860

CONCLUSION

Nous voici arrivé au terme de cette étude, où nous avons examiné la consistance actuelle des dispositions fiscales du droit successoral, réalisant un régime de justice sinon de faveur à l'égard du noyau familial. Est-ce que cette nouvelle législation, qu'il a fallu attendre si longtemps, atteint bien les buts que visait le législateur ?

Avant tout, reconnaissons qu'au point de vue technique, on a réalisé un progrès dans la voie de la simplification, que l'on constate facilement lorsqu'on se reporte aux dispositions en vigueur il y a une dizaine d'années. La taxe successorale variable suivant l'importance de la succession et de la progéniture du de cujus, se cumulant avec les droits de mutation proprement dits, les déductions sur l'actif non pas forfaitaires, mais d'un certain pourcentage, les réductions de droits avec le double maximum, enfin les tarifs de faveur pour les successions d'un montant peu élevé, tout cela contribuait à rendre compliqué le calcul des droits dans les familles nombreuses, et les personnes non initiées se trouvaient bien souvent en difficulté pour se rendre compte du montant de l'impôt qu'elles avaient à payer.

« Le calcul des droits présente souvent des complications inextricables, lit-on dans l'exposé des motifs qui précède le projet de budget de 1934. Ces complications sont telles que les héritiers, s'ils ne sont pas rompus aux questions civiles et fiscales, sont, en fait, dans l'impossibilité de déterminer

le montant de l'impôt dont ils sont redevables, et que les officiers ministériels chargés de préparer les déclarations de succession et les agents du Trésor eux-mêmes, ne peuvent parvenir à la liquidation des droits, sans y consacrer un temps souvent fort long. Il en résulte de nombreuses erreurs et réclamations, qui, trop souvent, donnent lieu à des redressements longs et laborieux ou à des contestations et des procès, tant entre l'administration et les redevables, qu'entre les héritiers eux-mêmes. »

Actuellement, la loi du 24 octobre 1942 a établi avec plus de clarté les aménagements familiaux. Le fait de savoir que l'abattement est fixé à un certain chiffre, 500.000 francs par enfant lorsqu'on en a au moins trois, les réductions de droits uniformément établies à 100.000 francs pour tout enfant en sus du second, permet de se rendre compte beaucoup plus facilement de l'importance des exonérations. Cela est particulièrement désirable lorsqu'on assigne à l'impôt successoral le caractère de prime à la natalité.

Point n'est besoin de revenir sur l'ampleur des dégrèvements actuels. Ils dépassent de beaucoup ce qui avait été fait jusqu'ici et n'ont d'égal que les dispositions de la législation italienne. Les tableaux qui figurent au cours de cet ouvrage sont assez éloquents. Si on se place au seul point de vue de la compensation des charges de famille, il faut bien reconnaître que ce but est atteint. Les avantages accordés sont progressifs d'après le nombre des enfants, comme c'est le cas pour les impôts directs. La personnalité se marquant à la fois du côté du de cujus et du côté du successible, il y a en quelque sorte un impôt à double personnalité.

La famille nombreuse se trouve détaxée surtout dans les petites et moyennes successions. C'est en effet pour des actifs moyens que les abattements jouent à plein, puisqu'alors il

y a exemption totale, pour peu que le défunt ait eu au moins trois enfants.

De même la réduction des droits de 100 % avec maximum de 100.000 francs par enfant en sus du second présente moins d'importance, à mesure que le montant des héritages s'élève. C'est d'ailleurs conforme à la logique, les dégrèvements ne devant pas varier suivant l'actif successoral, mais devant être uniformes.

L'augmentation de la fiscalité sur les grosses fortunes, même quand il s'agit de familles nombreuses, provoque des inconvénients moindres, étant donné la capacité contributive plus grande.

L'idéal évidemment, pour éviter des dislocations du patrimoine familial, comme pour développer l'esprit d'initiative et d'épargne, serait d'exonérer entièrement les successions dévolues en ligne directe, tout au moins lorsque le défunt avait plusieurs enfants. Mais ce sont là des vues qu'il n'est guère opportun de réaliser à une époque où le Trésor a de plus en plus besoin de ressources.

Contre les prélèvements importants du fisc dans les grosses successions, le de cujus s'est souvent prémuni, afin que ses enfants recueillent le maximum de ses biens. Ce moyen, c'est la fraude, donations de la main à la main, acquisitions au nom des enfants, constitution de société, tout est pratiqué. Bien loin de légitimer la fraude, violation de la loi, manque de probité envers la collectivité, il est regrettable cependant de reconnaître que c'est un atout mis par le fisc lui-même dans les mains du contribuable, pour lutter contre les impôts spoliateurs.

Si nous parlons maintenant de la question des enfants vivants ou représentés, c'est pour adresser des critiques au législateur. Pourquoi faire intervenir l'enfant naturel au

même titre que l'enfant légitime pour la détermination des avantages familiaux ?

Pourquoi cette tendance de plus en plus marquée à cette assimilation ? Cela revient à mettre sur un même plan la famille, cellule essentielle de la société et le régime de liberté, du chacun pour soi et de l'égoïsme qu'est le concubinage, et à favoriser le second aux dépens de la première.

La régression de la famille légitime en face de la famille naturelle est un fait extrêmement grave de l'heure actuelle, qui contribuera à abaisser le niveau moral des générations à venir.

Le législateur français ferait bien de s'inspirer des dispositions de la loi belge qui limite les réductions de droits pour charges de famille aux pères d'enfants légitimes. Il faut reconnaître d'ailleurs qu'il y a une certaine incohérence dans les articles du Code de l'Enregistrement : la naissance d'un enfant, mais uniquement légitime, dans l'année de la succession, a pour résultat de faire restituer à l'héritier célibataire ou marié sans postérité le montant de la surtaxe, alors que la majoration n'est pas due lorsque ces mêmes personnes sont pères d'un enfant naturel. On se demande par quel effet du hasard, cette disposition restrictive a trouvé place dans une législation si favorable à l'union libre.

Si l'on conçoit qu'il serait dur de faire supporter à l'enfant naturel une faute qui n'est pas la sienne, en le privant de l'abattement à la base sur la part héréditaire qu'il recueille de ses auteurs, il est choquant par contre, d'accorder des réductions de droits au père naturel au même titre qu'au père légitime. Et croit-on qu'il est normal d'exonérer de la surtaxe le célibataire père d'un enfant ?

En fait la législation fiscale a un caractère beaucoup plus nataliste que familial. Que faut-il pour jouir des dégrève-

vements ? avoir des enfants, qu'importe leur filiation. C'est donner une prime à l'union libre.

Puisque nous parlons de naissances, que penser de l'impôt successoral à base démographique ? Il ne faut pas exagérer outre mesure le rôle joué en cette matière par les droits de mutation.

S'il est vrai qu'il y a une relation entre eux et la natalité, est-elle assez étroite pour que le législateur puisse attendre des aménagements nouvellement établis, un influence bien-faisante se traduisant par une nette augmentation des naissances ?

Il faut d'abord remarquer que le système d'aménagements familiaux n'est peut être pas assez connu par bon nombre de contribuables qui ne s'en soucient guère, par conséquent, pour régler leur progéniture. On sait bien que les droits de succession sont diminués en faveur des familles nombreuses, mais les connaissances ne vont pas plus loin. Hormis la classe des gens aisés, en contact avec le monde des notaires pour la gestion de leur patrimoine, et les intellectuels, peu de personnes sont capables de calculer la quotité des droits qui seront dûs par leurs héritiers à leur décès, et ces derniers n'apprennent bien souvent les exonérations dont ils bénéficieront un jour, que lorsqu'il s'agira de liquider l'impôt successoral.

Notons également comme susceptible d'amoindrir l'influence démographique qu'on en attend, le fait que les avantages successoraux sont bien lointains et bien incertains. Que les enfants viennent à mourir en bas âge, avant seize ans, et les exonérations escomptées s'évanouissent du même coup, bien qu'on ait cependant engagé de nombreux frais d'éducation et d'entretien.

Il y a, semble-t-il, beaucoup plus à espérer des avantages

présents, allègements des impôts sur le revenu, allocations familiales, primes de naissance, dont le chef de famille est sûr de bénéficier.

Beaucoup de personnes, et c'est la majorité, ont des enfants sans se soucier des droits que ceux-ci paieront à leur décès. La joie d'avoir une famille prime toute considération matérielle et l'on n'aime guère envisager ce qui se passera à sa mort, lorsqu'on vient de fonder un foyer.

D'autres, qui ont des idées plus terre à terre verront avec satisfaction leur famille s'accroître, en songeant que, de ce fait, elles n'auront rien à payer à l'Enregistrement pour une succession éventuelle et leurs descendants hériteront d'eux sans acquitter de droits. L'idée de transmettre son patrimoine sans amputation peut-être ainsi déterminante, et c'est là que les aménagements de l'impôt successoral auront le plus d'influence nataliste : mieux vaut avoir un enfant de plus et ne rien verser au fisc. C'est le cas principalement de certaines familles terriennes, qui, n'ayant souvent que leurs propriétés, répugnent à voir une partie de leur domaine se vendre pour acquitter les droits de mutation.

Mais il est une catégorie de personnes qui ne se laisseront pas fléchir, quels que soient les avantages pécuniaires accordés aux familles nombreuses : un célibataire qui se tient à l'écart du mariage pour éviter les dépenses et les soucis qu'il croit avoir à en redouter, un ménage qui s'est abstenu par égoïsme d'avoir des enfants ou qui n'en a qu'un, ne renonceront pas à leur faux idéal de vie libre, dans le seul but d'épargner à leurs héritiers éventuels le paiement d'un supplément de droits, ou de ne payer eux-mêmes qu'un impôt successoral faible ou inexistant. Ce sont ces individus que le législateur désirerait principalement atteindre, mais croit-on qu'il y arrivera ?

Quoi qu'on fasse, le problème de la dénatalité est trop complexe pour être résolu par des simples mesures fiscales et matérielles.

Comme le disait un auteur allemand, le docteur Bürgdörfer, « le succès ne dépend pas seulement des mesures gouvernementales, mais en définitive, de la volonté du peuple de vivre lui-même... Ce serait une erreur de croire qu'un gouvernement puisse à lui seul réaliser le miracle de renouveler un peuple : il ne peut que s'efforcer de frayer les voies à cette rénovation » (1). Avant tout, c'est l'éducation morale qu'il faut refaire, c'est contre l'excès d'individualisme qu'il faut lutter. Tout le reste est vain sans un renouveau spirituel : « Quid leges, sine moribus, proficiunt » (2).

VU :

Le Président de la thèse,

A. BLONDEL.

VU :

Le Doyen de la Faculté,

PIERRE-LOUIS LUCAS.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Dijon, le 19 mai 1943.

Le Recteur de l'Académie,

G. BOUSSAGOL.

(1) Dr FR. BÜRGDÖRFER : *Revue Economique Internationale*, juin 1935.

(2) HORACE, Livre III, Ode XXIV.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES GENERAUX

- AILLIX (E.). — *Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière française*, 6^e éd. Paris, 1931.
- BURDEAU (G.). — *Cours de Droit constitutionnel*, Paris, 1942.
- CAILLAUX (J.). — *Les impôts en France*, 2^e édition, Paris, 1941.
- GERMAIN-MARTIN. — *Les finances publiques de la France et la fortune privée*, Paris, 1925.
- HUBERT (M.), BUNLE (H.), BOVERAT (F.). — *La population de la France, son évolution et ses perspectives*. Préface de A. Landry, 1937.
- JÈZE (G.). — *Cours de Finances publiques*, 1935-1936, Paris, 1936.
- LEROY-BEAULIEU (P.). — *Traité de la Science des Finances*, 8^e édition, 2 vol., Paris, 1912.
- MAGUERO (E.), TASSAINT (E.). — *Traité alphabétique des droits d'Enregistrement, de timbres et d'hypothèques*, 3^e édition, 1930 et supplément 1937.
- PLANIOL (M.) et RIPERT. — *Traité élémentaire de Droit civil*, 11^e éd., 3 vol., Paris, 1928.
- SELIGMAN (F.). — *Essais sur l'impôt*. Traduction française, 1914.
- STOURM (R.). — *Systèmes généraux d'impôts*, 3^e édition, 1912.

OUVRAGES SPECIAUX ET THESES

- ARNILLER (M.). — *Des avantages d'ordre pécuniaire de nature à favoriser la natalité*. Thèse Paris, 1919.
- AUDÉ (P.). — *De l'impôt sur les mutations par décès : I. Historique ; II. Législation actuelle ; III. Projets de réforme*. Thèse Paris, 1896.
- BERTILLON DR. — *La dépopulation de la France*. Paris, 1911.
- BIJON (S.). — *Etude critique de l'évolution de l'impôt successoral*. Thèse Paris, 1927.
- BOUCOIRAN (L.). — *La famille nombreuse dans l'histoire et de nos jours*. Thèse Montpellier, 1921.
- BOUVIER (L.). — *Politique démographique de l'Italie depuis la guerre*. Thèse Lyon, 1938.
- BRUNDSCHWIG (M.). — *L'évolution récente du régime fiscal des successions*. Thèse Nancy, 1919.

- COLIN (A.). — *La Famille dans la législation italienne*. Thèse Paris, 1931.
- COUTOT (M.). — *L'aggravation des impôts sur les successions, ses conséquences financières, économiques et sociales*. Thèse Paris, 1925.
- DELSERIÈS (E.). — *Les avantages accordés en France aux familles nombreuses*. Thèse Paris, 1922.
- DURAND (F.). — *Mesures prises par le Législateur pour encourager la natalité*. Thèse Paris, 1923.
- FILHOL (L.). — *La Famille et les impôts sur les successions*. Thèse Aix, 1930.
- GUGGENHEIM (P.). — *L'imposition des successions en Droit international et le problème de la double imposition*. 1928.
- GUIBAL (J.). — *La Famille dans la révolution nationale*. Paris, 1942.
- JAUBERT (L.). — *Dépopulation et interventionisme. Essai sur le problème démographique contemporain*. Thèse Montpellier, 1935.
- LANDRY (A.). — *La démographie française*. Paris, 1942.
- MAU (E.). — *La natalité et le fisc*. Thèse Rennes, 1927.
- MORELLE (P.). — *Antagonisme du Droit civil et du Droit fiscal dans les mutations par décès*. Thèse Paris, 1927.
- NOGARO (B.). — *La surtaxe sur les familles nombreuses*. 1917.
- POULETEAU (P.). — *Des successions dans le Droit fiscal international*. 1932.
- Publications de l'Alliance nationale contre la Dépopulation : *Comment enrayer la dépopulation. Comment reconquérir le Français à l'idée familiale*.
- ROMNICIANO (J.). — *L'impôt successoral en Allemagne*. Thèse Paris, 1922.
- SAUTEY (R.). — *La vicessima hereditatem. Projet de réforme de l'impôt sur les successions*. Thèse Paris, 1893.
- TROTABAS (L.). — *La Famille devant l'impôt*. 1930.
- VANDEN BOSSCHE (G.). — *L'impôt sur les successions en Angleterre, en France et en Belgique*. Louvain, 1900.
- YBARNEGARAY (J.). — *Etude critique de l'impôt progressif sur les successions*. Thèse Paris, 1910.

REVUES, DOCUMENTS ET PERIODIQUES

- Annuario Statistico Italiano*.
- Bulletin de Législation comparée*.
- Bulletin de Statistique et de Législation comparée*.
- Bulletin de la Statistique Générale de la France*.
- Dictionnaire des impôts perçus par l'administration de l'Enregistrement*.
- Indicateur de l'Enregistrement*.
- Instructions générales et circulaires de l'administration de l'Enregistrement*.

Journal du Notariat.

Journal Officiel.

Réforme Sociale (La).

Répertoire Général Pratique du Notariat et de l'Enregistrement.

Revue de l'Alliance nationale pour l'accroissement de la population.

Revue du Notariat.

Revue Economique Internationale.

Revue de l'Enregistrement, des Hypothèques, du Timbre et des Domaines.

Revue Politique et Parlementaire.

Revue de Science et de Législation financières.

Semaine Juridique (La).

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	7
CHAPITRE PREMIER. — <i>Les raisons qui justifient un aménagement familial des droits de succession</i>	17
SECTION I. — Raisons tirées des principes de justice fiscale et de l'équité	19
§ 1. Proportionnalité de l'impôt aux facultés contributives	19
§ 2. Compensation des frais de liquidation et de partage.	22
§ 3. Fréquence des droits de mutation par décès	24
§ 4. Communauté économique des biens de famille	27
SECTION II. — Raisons tirées de la nécessité de pratiquer une politique nataliste	30
CHAPITRE II. — <i>La qualité des personnes intervenant pour la détermination des aménagements familiaux</i>	40
SECTION I. — Les enfants vivants	41
§ 1. Enfants légitimes ou légitimés	42
§ 2. Enfants simplement conçus	42
§ 3. Enfants naturels	44
§ 4. Enfants adultérins ou incestueux	44
§ 5. Enfants absents	46
§ 6. Enfants renonçants	46
§ 7. Enfants adoptifs	47
SECTION II. — Les enfants décédés tenant lieu d'enfants vivants	55
§ 1. Enfants décédés après l'âge de 16 ans	55
§ 2. Enfants décédés avant 16 ans par suite de faits de guerre	56
SECTION III. — Les enfants représentés	58
SECTION IV. — Les enfants du défunt étranger ou de l'héritier étranger	59
CHAPITRE III. — <i>L'aménagement des tarifs des droits de succession en considération de la famille du de cujus et de la famille des successibles</i>	62

SECTION I. — La situation de famille du de cujus	65
§ 1. Abattements à la base sur l'actif successoral	66
§ 2. Différenciation des tarifs	77
SECTION II. — La situation de famille des successibles	80
§ 1. Réduction des droits	80
§ 2. Majoration des droits et des limites maxima de perception	85
APPENDICE. — <i>L'aménagement familial des droits de succession en droit comparé</i>	96
SECTION I. — Historique des aménagements familiaux des droits de succession en Italie	99
SECTION II. — La législation familiale actuelle des droits de succession en Italie	103
§ 1. La taxe sur les successions	103
§ 2. L'impôt sur l'actif net global des successions	106
CONCLUSION	111
BIBLIOGRAPHIE	119

IMPRIMERIE MODERNE
LANGRES

N° 31 2586

1943

Autorisation B 2544

